

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ  
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
MESTRADO EM CONTABILIDADE  
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE E FINANÇAS

ROBERTO RIVELINO MARTINS RIBEIRO

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

EVOLUÇÃO DAS PESQUISAS EM CONTABILIDADE GERENCIAL: UMA  
ANÁLISE DAS OPÇÕES TEMÁTICAS E ABORDAGENS METODOLÓGICAS NO  
BRASIL

CURITIBA  
2011

ROBERTO RIVELINO MARTINS RIBEIRO

EVOLUÇÃO DAS PESQUISAS EM CONTABILIDADE GERENCIAL:  
UMA ANÁLISE DAS OPÇÕES TEMÁTICAS E ABORDAGENS METODOLÓGICAS NO  
BRASIL

Dissertação apresentada para defesa junto ao Programa de Mestrado em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial para obtenção do título de mestre, sob orientação da professora Dra. Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo.

CURITIBA

2011

Ribeiro, Roberto Rivelino Martins

Evolução das pesquisas em contabilidade gerencial: uma análise das opções temáticas e abordagens metodológicas no Brasil / Roberto Rivelino Martins Ribeiro. - 2011.

120 f.

Orientador: Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. Defesa: Curitiba, 2011.

1. Contabilidade gerencial. 2. Contabilidade gerencial - Pesquisa. I. Espejo, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. II. Universidade Federal do Paraná. Setor de Ciências Sociais Aplicadas. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. III. Título.

CDD 658.1511

EVOLUÇÃO DAS PESQUISAS EM CONTABILIDADE GERENCIAL:  
UMA ANÁLISE DAS OPÇÕES TEMÁTICAS E ABORDAGENS METODOLÓGICAS NO  
BRASIL

ESTA DISSERTAÇÃO FOI JULGADA ADEQUADA PARA A OBTENÇÃO DO  
TÍTULO DE MESTRE EM CONTABILIDADE (ÁREA DE CONCENTRAÇÃO:  
CONTABILIDADE E FINANÇAS) E APROVADA EM SUA FORMA FINAL PELO CURSO  
DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE, DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO  
PARANÁ.

PROF<sup>a</sup>. DR<sup>a</sup>. MÁRCIA MARIA DOS SANTOS BORTOLOCCI ESPEJO  
Coordenadora do PPG-Mestrado em Contabilidade

APRESENTADA À COMISSÃO EXAMINADORA INTEGRADA PELOS  
PROFESSORES:

---

PROF<sup>a</sup>. DR<sup>a</sup>. MÁRCIA MARIA DOS SANTOS BORTOLOCCI ESPEJO  
Presidente

---

DR<sup>a</sup>. LEILAH SANTIAGO BUFREM  
Examinador 1

---

DR. ADEMIR CLEMENTE  
Examinador 2

## **AGRADECIMENTOS**

Inicialmente, a Deus, pela capacidade e perseverança de acreditar e aproveitar as oportunidades que tive ao longo da minha existência.

À minha família, pela base, apoio, educação e por acreditar em mim, além de suportar a ausência.

Aos professores que tive ao longo do curso, especialmente Dr. Ademir Clemente e Dra. Leilah Santiago Bufrem, pelos quais tenho muito apreço e consideração pelas preciosas contribuições, paciência e pelo conhecimento proporcionado durante este período fabuloso de minha vida.

À Profa. Dra. Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, em especial, por acreditar e possibilitar a finalização deste mestrado, sobretudo pela orientação e auxílio na minha dissertação.

Às pessoas extraordinárias que considero como amigos e motivadores, que tive o prazer de conviver, que são reais professores na escola da vida.

Ao Departamento de Ciências Contábeis da UEM, pelo apoio disponibilizado, quando necessário.

E, finalmente, a todos os demais colegas do programa de mestrado e amigos que, de forma direta ou indireta, fazem parte desta nova fase em minha vida.

## RESUMO

Este trabalho foi realizado com o objetivo de analisar as opções temáticas e as abordagens metodológicas nas teses e dissertações defendidas nos Programas de Pós-graduação *Stricto Sensu* em Contabilidade no Brasil, no período de 1973 a 2009. Partiu-se da identificação da produção científica brasileira em contabilidade gerencial, foco do estudo, para, em seguida, detectar as práticas gerenciais contempladas que se categorizaram de acordo com os estágios evolutivos do IMAP e, também, verificaram-se quais as técnicas metodológicas empregadas pelos autores. Com relação às características do enquadramento científico adotado, tem-se que esta pesquisa é de caráter descritivo, cujo problema analisa-se em seus aspectos qualitativos e quantitativos, cujas estratégias foram de estudo bibliográfico, documental e *ex-post facto* e utilizando dados primários numa perspectiva longitudinal. Com uso da análise de conteúdo e da estatística descritiva, exploraram-se 38 teses e 218 dissertações as quais se teve acesso junto aos programas. Na realização da análise, verificou-se as práticas predominantes e que direcionaram às seguintes conclusões: no estágio 1, predominou-se o custeio por absorção e custeio variável; estágio 2 destaca-se o orçamento; estágio 3, custeio ABC e planejamento estratégico; e estágio 4, EVA e BSC nas dissertações e GECON nas teses. Na abordagem metodológica, destacam-se as técnicas de pesquisas descritiva, aplicada, bibliográfica, documental, levantamento, de campo, com métodos indutivos e dedutivos.

Palavras-chave: Opção temática. Abordagem metodológica. Contabilidade gerencial. Estágios evolutivos

## ABSTRACT

*This research was carried through with the objective to analyze the theoretical and methodological boardings in the thesis defended in the Programs of After-graduation Stricto Sensu in Accounting in Brazil, in the period of 1973 to 2009. It was broken then of the identification of the Brazilian scientific production in management accounting, focus of the study, for after that detecting practical the management ones contemplated that if in accordance with categorized the evolutive periods of the IMAP, and, also, if it verified which the methodological techniques you use for the authors. With regard to the characteristics of the scientific framing, adopted here, it is had that this research is of descriptive character, whose problem if analyzes in its qualitative and quantitative aspects, whose strategies had been of bibliographical study, documentary and former-post fact and using given primary in a longitudinal perspective. With use of the analysis of content and the descriptive statistics, one explored 256 thesis which if had access next to the programs. In the accomplishment of the analysis it was verified that practical the predominant ones and that had directed to the following conclusions: in period 1 the expenditure for absorption was predominated and defrays 0 variable; period 2 is distinguished the budget; period 3, defrays ABC and strategical planning; and, period 4, EVA, BSC and GECON. In the methodological boarding, they detach the techniques of research, descriptive, applied, bibliographical, documentary, survey, of field, with of the inductive and deductive methods.*

*Key-words: Thematic boarding. Methodological boarding. Management accounting. Evolution periods.*

## LISTA DE SIGLAS

CAPES: Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior

IMAP: *International Management Accounting Practice*

IFAC: *International Federation of Accountants*

JIT: *Just in Time*

TOC: *Theory of Constraints*

ABC: *Activity Based Costing*

ABM: *Activity Based Management*

GECON: Gestão Econômica

EVA: *Economic Value Added*

VBM: *Value Based Management*

CG: Contabilidade Gerencial

SCG: Sistema de Controle Gerencial

Comut: Serviço de Comutação Bibliográfica



## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Conceitos de Controle Gerencial .....	28
Quadro 2 - Conceitos de Contabilidade Gerencial .....	30
Quadro 3 – Resumo dos constructos e variáveis da pesquisa .....	58
Quadro 4 – Relação dos programas de Pós-graduação em <i>Stricto Sensu</i> em Contabilidade e quantidades de teses e dissertações componentes do estudo .....	63
Quadro 5 – Formulário modelo de análise temática das teses e dissertações .....	64
Quadro 6 – Formulário modelo de análise metodológica das teses e dissertações .....	65
Quadro 7 – Relação da população de estudo por programa .....	69
Quadro 8 – Dissertações analisadas na opção temática por instituição .....	71
Quadro 9 – Teses analisadas na opção temática por instituição .....	72

**LISTA DE FIGURAS**

Figura 1 – Estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial .....	31
Figura 2 – Desenho da Pesquisa .....	55
Figura 3– Fluxograma da Pesquisa .....	56

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Práticas de Contabilidade Gerencial do estágio 1 nas dissertações .....	73
Gráfico 2 – Práticas de Contabilidade Gerencial do estágio 1 nas dissertações por instituição .....	74
Gráfico 3 - Práticas de Contabilidade Gerencial do estágio 1 utilizada nas teses .....	75
Gráfico 4 – Práticas de Contabilidade Gerencial do estágio 2 nas dissertações .....	76
Gráfico 5 - Práticas de Contabilidade Gerencial do estágio 2 nas dissertações por instituição .....	77
Gráfico 6 - Práticas de Contabilidade Gerencial do estágio 2 nas teses .....	78
Gráfico 7 – Práticas de Contabilidade Gerencial do estágio 3 nas dissertações .....	79
Gráfico 8 – Práticas de Contabilidade Gerencial do estágio 3 nas teses .....	82
Gráfico 9 – Práticas de Contabilidade Gerencial do estágio 4 nas dissertações .....	83
Gráfico 10 – Práticas de Contabilidade Gerencial do estágio 4 nas dissertações por instituição .....	84
Gráfico 11 – Práticas de Contabilidade Gerencial do estágio 4 nas teses .....	85
Gráfico 12 – Enquadramento metodológico das dissertações quanto aos objetivos da pesquisa .....	89
Gráfico 13 – Enquadramento metodológico das teses quanto aos objetivos da pesquisa .....	91
Gráfico 14 – Enquadramento metodológico das dissertações quanto à natureza da pesquisa .....	92
Gráfico 15 – Enquadramento metodológico das teses quanto à natureza da pesquisa .....	93
Gráfico 16 – Enquadramento metodológico das dissertações quanto à abordagem do problema .....	94
Gráfico 17 – Enquadramento metodológico das teses quanto à abordagem do problema .....	95
Gráfico 18 – Enquadramento metodológico das dissertações quanto à estratégia da pesquisa .....	18
Gráfico 19 – Enquadramento metodológico das teses quanto à estratégia da pesquisa ...	99
Gráfico 20 – Enquadramento metodológico das dissertações quanto ao método de abordagem .....	100
Gráfico 21 – Enquadramento metodológico das teses quanto ao método de abordagem .....	102
Gráfico 22 – Enquadramento metodológico das dissertações quanto ao ambiente da	

pesquisa .....	103
Gráfico 23 – Enquadramento metodológico das teses quanto ao ambiente da pesquisa ..	104

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Práticas de Contabilidade Gerencial do estágio 3 nas dissertações por instituição .....	80
Tabela 2 – Práticas de Contabilidade Gerencial do estágio 3 nas dissertações por instituição (continuação) .....	81
Tabela 3 – Dissertações analisadas na abordagem metodológica por instituição .....	87
Tabela 4 – Teses analisadas na abordagem metodológica .....	88
Tabela 5 – Enquadramento metodológico das dissertações quanto aos objetivos da pesquisa por instituição .....	90
Tabela 6 – Enquadramento metodológico das dissertações quanto à abordagem do problema por instituição .....	95
Tabela 7 – Enquadramento metodológico das dissertações quanto à estratégia de pesquisa por instituição .....	97
Tabela 8 – Enquadramento metodológico das dissertações quanto à estratégia de pesquisa por instituição (continuação) .....	98
Tabela 9 – Enquadramento metodológico das dissertações quanto ao método de abordagem por instituição .....	101
Tabela 10 – Enquadramento metodológico das dissertações quanto ao ambiente de pesquisa por instituição .....	103

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	17
1.1 PROBLEMA DA PESQUISA .....	19
1.2 OBJETIVOS .....	20
1.2.1 Objetivo Geral .....	20
1.2.2 Objetivos Específicos .....	20
1.3 JUSTIFICATIVA .....	21
1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO .....	22
1.5 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO .....	23
2 REFERENCIAL TEÓRICO-EMPÍRICO DA ABORDAGEM TEMÁTICA .....	25
2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CONTABILIDADE GERENCIAL.....	25
2.2 A IMPORTÂNCIA DO CONCEITO .....	26
2.3 CONTROLE GERENCIAL .....	27
2.4 CONTABILIDADE GERENCIAL.....	29
2.5 ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL E SEUS ELEMENTOS CARACTERÍSTICOS .....	30
2.5.1 Estágio 1 .....	32
2.5.2 Estágio 2 .....	33
2.5.3 Estágio 3 .....	35
2.5.4 Estágio 4 .....	37
2.5.5 Estágio 5 .....	39
2.6 PESQUISAS ANTERIORES SOBRE OS ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL.....	40
3 REFERENCIAL TEÓRICO-EMPÍRICO DA ABORDAGEM METODOLÓGICA .....	43
3.1 ASPECTOS PRELIMINARES SOBRE METODOLOGIA.....	43
3.2 TIPOLOGIA DA PESQUISA .....	44
3.2.1 Dos objetivos .....	44
3.2.2 Da natureza do problema.....	46
3.2.3 Da abordagem do problema.....	46
3.2.4 Das estratégias de pesquisa.....	48
3.2.5 Do método de abordagem.....	49

3.2.6 Do ambiente de pesquisa .....	50
3.3 PESQUISAS PRÉVIAS QUE ABORDAM CARACTERÍSTICAS BIBLIOGRÁFICAS E METODOLÓGICAS.....	51
4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS DA PESQUISA .....	54
4.1 CARÁTER TEÓRICO-METODOLÓGICO.....	54
4.1.1 Teoria de base.....	54
4.1.2 Desenho da pesquisa.....	56
4.1.3 Construtos e definições operacionais das variáveis.....	57
4.2 ESTRATÉGIAS DE PLANEJAMENTO DA PESQUISA .....	60
4.2.1 Abordagem metodológica.....	60
4.2.2 Abordagem com relação ao problema .....	60
4.2.3 Abordagem com relação ao objetivo do estudo.....	61
4.2.4 Abordagem quanto à estratégia de pesquisa.....	61
4.2.5 Abordagem quanto às técnicas de coleta de dados.....	62
4.2.6 Abordagem quanto à dimensão de tempo.....	63
4.2.7 Abordagem quanto ao escopo do estudo .....	63
4.3 INSTRUMENTO DA PESQUISA.....	64
4.4 POPULAÇÃO DE ESTUDO .....	66
4.5 COLETA, TRATAMENTO ESTATÍSTICO E ANÁLISE DE DADOS.....	67
5 ANÁLISE DOS DADOS .....	69
5.1 HISTÓRICO DA PESQUISA .....	69
5.2 ESTATÍSTICA DESCRITIVA – CARACTERIZAÇÃO DA POPULAÇÃO DE ESTUDO .....	71
5.3 OPÇÕES TEMÁTICAS DAS TESES E DISSERTAÇÕES .....	72
5.3.1 Análise do estágio 1.....	73
5.3.2 Análise do estágio 2.....	77
5.3.3 Análise do estágio 3.....	80
5.3.4 Análise do estágio 4.....	84
5.4 ABORDAGEM METODOLÓGICA DAS TESES E DISSERTAÇÕES.....	88
5.4.1 Análise dos objetivos das pesquisas .....	89
5.4.2 Análise da natureza do problema das pesquisas.....	92
5.4.3 Análise da abordagem do problema das pesquisas.....	94
5.4.4 Análise da abordagem das estratégias das pesquisas.....	97
5.4.5 Análise do método de abordagem .....	100

5.4.6 Análise do ambiente de pesquisa.....	103
6 CONCLUSÃO .....	106
REFERÊNCIAS .....	113



## 1 INTRODUÇÃO

O desenvolvimento da Contabilidade está, historicamente, associado ao desenvolvimento econômico, social, cultural e tecnológico, como se pode observar ao longo de sua evolução. Adicionalmente, os eventos ocorridos nos diversos pontos do planeta evidenciam que o desenvolvimento da sociedade tem acontecido cada vez mais rápido. Isso requer, da Contabilidade, uma evolução no mesmo ritmo, de modo que se possam produzir informações sempre atuais e adequadas aos novos contextos, para que os diversos usuários consigam tomar suas decisões alicerçadas nos subsídios disponibilizados por esta área do conhecimento.

Tanto de uma perspectiva teórica quanto prática, é possível verificar, nas últimas décadas, novas formas de gestão, novas visões da composição do patrimônio, novas demandas informacionais, dentre outros aspectos. Tais inovações têm requerido uma atualização constante na forma de mensurar os eventos econômicos realizados por uma organização e reportá-los na forma de relatórios contábeis. Assim, temas como sistemas de informação, tecnologia da informação, controles gerenciais, relatórios personalizados, gestão pública responsável, capital intelectual, contabilidade social e ambiental podem ser enumerados como temas relevantes, e que têm exigido um estudo aprofundado no âmbito da Contabilidade, com intuito de reportar adequadamente tais temas aos usuários, denotando-se, portanto, uma ampliação do campo de estudo da Contabilidade.

Uma das formas de desenvolvimento da Contabilidade é por meio de pesquisas científicas. Neste sentido, presencia-se, no Brasil, um expressivo aumento do número de programas de pós-graduação, em nível de mestrado e, conseqüentemente, o aumento da produção científica advinda destes. Verifica-se que no final da década de 1990, por exemplo, eram 9 (nove) os mestrados em Ciências Contábeis no Brasil, devidamente recomendados pela CAPES – Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - (*online*, 2010); em 2010, esses programas somam 19 (dezenove).

O aumento expressivo da quantidade de programas correlaciona-se com o crescimento progressivo no número de teses e dissertações, na medida em que decorre, naturalmente, das pesquisas realizadas pelos pós-graduandos participantes dos programas de mestrado e doutorado, como atividade conseqüente de seu processo de titulação. Considerado tal fato, denota-se que a produção científica tem crescido em decorrência dos programas, seja fruto das disciplinas cursadas, bem como das teses e dissertações produzidas.

Não obstante, comparativamente a outras áreas do conhecimento, considera-se que a discussão sobre a produção científica do conhecimento em Contabilidade é contemporânea, encontrando-se estudos dessa natureza a partir dos anos 1980 e 1990, tendo, porém, a discussão sido fortalecida nos anos 2000. Validando essa assertiva, Theóphilo e Iudícibus (2005) verificaram uma mudança de paradigma na pesquisa contábil brasileira neste período, evidenciada pela preocupação em estudos com foco empírico e pela aproximação dos trabalhos a um formato científico, apesar da pouca diversidade das abordagens metodológicas.

Nesta mesma perspectiva, há na literatura outros trabalhos que versam sobre o estado da arte da produção científica brasileira em Ciências Contábeis. Riccio *et al.* (1999) investigaram a produção científica brasileira na área de Contabilidade no período de 1962 a 1999; Frezatti e Borba (2000) estudaram os padrões de periódicos científicos internacionais na área de Contabilidade; Oliveira (2001) analisou o conteúdo e a forma dos periódicos científicos brasileiros em Contabilidade; Moriki e Martins (2003) estudaram o referencial bibliográfico das dissertações produzidas em dois programas de pós-graduação em Ciências Contábeis, em nível de mestrado, no Brasil; Leite Filho (2004) analisou, sob o ponto de vista da teoria bibliométrica, a produtividade científica dos autores em anais de congressos e periódicos brasileiros na área de Contabilidade; Santana (2004) investigou a produção científica em contabilidade social no período de 1990 a 2003; Cardoso *et al.* (2004) estudaram a produção científica em custos; Cardoso *et al.* (2005) estudaram as publicações científicas em Contabilidade de 1990 a 2003; Martins e Da Silva (2005) analisaram as referências bibliográficas de um congresso na área de Contabilidade, em suas edições de 2003 e 2004; Silva *et al.* (2005) desenvolveram um estudo comparativo entre períodos em um periódico brasileiro da área de Contabilidade.

É salutar destacar a importância desses estudos. Todavia, além das limitações específicas de cada um, não se pode afirmar que, no conjunto, esses trabalhos evidenciam a realidade da produção científica brasileira em Ciências Contábeis, de forma abrangente, tendo em vista os seguintes aspectos: cada um trabalha com um período diferente; muitos são feitos na forma de amostra e não por censo; cada um analisou um ou mais aspectos específicos e parciais, além dos objetos de estudos serem diversos.

Portanto, os trabalhos dessa natureza realizados não representam a totalidade da evolução quantitativa e qualitativa da produção científica brasileira em Contabilidade, possibilitando muitas pesquisas adicionais sobre as diversas áreas/sub-áreas que a compõem, bem como estudos em outras perspectivas e horizonte temporal mais longo. É nisto, portanto,

que reside o problema deste estudo, quando se realiza de modo longitudinal as pesquisas na área de Contabilidade Gerencial.

## 1.1 PROBLEMA DA PESQUISA

A pesquisa científica justifica-se pela busca de respostas ante problemas formulados e considera-se que toda pesquisa deve-se iniciar com a enunciação do problema. Oliveira (2002, p. 106) assevera que “o problema é um fato ou fenômeno que ainda não possui resposta ou explicações. Trata-se de uma questão ainda sem solução e que é objeto de discussão, em qualquer área de domínio do conhecimento”. O problema surge de uma inquietação do pesquisador em querer entender uma situação em que ainda pairam dúvidas. É ele, portanto, que promove a razão de ser da pesquisa, que direcionará os caminhos na busca por respostas ou soluções às inquietações. Neste sentido, este começa, então, com a caracterização da situação-problema objeto deste estudo.

Considerando que há certa dificuldade em estabelecer os limites do que se tem como elementos componentes da Contabilidade Gerencial, quando se analisa sua abrangência temática, do ponto de vista da literatura, observam-se estudos que tentam elucidar e facilitar o entendimento da mesma (IMAP – *International Management Accounting Practice*, 2010). De forma análoga, há diversas apreciações sobre a modelagem metodológica de pesquisas científicas, no que tange à forma de classificação e que tipo de estudos é mais comum nesta área.

Ante o contexto descrito, pode-se afirmar que a situação-problema que motiva esta pesquisa consiste no fato de não se conhecer cientificamente, de forma abrangente e aprofundada, como podem ser entendidas e classificadas as teses e dissertações defendidas nos Programas de Pós-graduação brasileiros em Contabilidade, especificamente na área da Contabilidade Gerencial, quanto à opção temática e abordagem metodológica. Logo, considera-se relevante proceder a uma pesquisa que permita investigá-las, partindo dos Programas de Pós-graduação *Stricto Sensu* em Contabilidade que se inicia em 1973, com a primeira defesa em 1975 e seguindo o curso da história dos mesmos, no sentido de enquadrar as teses e dissertações quanto aos estágios evolutivos e a metodologia empregada em cada uma.

Tendo em vista as observações consideradas anteriormente, estabeleceu-se a seguinte questão de pesquisa que orienta este estudo e para a qual se buscará a resposta:

**Que opções temáticas, em conformidade com os estágios evolutivos do IMAP e abordagens metodológicas, se encontram nas teses e dissertações defendidas em Contabilidade Gerencial nos Programas de pós-graduação *Stricto Sensu* em Contabilidade no Brasil de 1973 a 2009?**

## 1.2 OBJETIVOS

Uma vez que a questão de pesquisa esteja adequadamente delineada, tem-se que explicitar os objetivos do estudo. Assim, o objetivo de uma pesquisa tem o propósito de expor o que se pretende alcançar com o desenvolvimento do trabalho, de modo que haja um objetivo para um ambiente macro, que aborda, de maneira geral, o tema da pesquisa e, seguindo a mesma proposta, objetivos que possam descrever de forma minuciosa a ideia central da pesquisa, que são os objetivos específicos. Richardson (1999, p. 62) explica que “os objetivos gerais definem, de modo geral, o que se pretende alcançar com a realização da pesquisa”. Já os objetivos específicos, conforme o mesmo, “definem etapas que devem ser cumpridas para alcançar o objetivo geral”.

### 1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral da presente investigação é analisar as opções temáticas e abordagens metodológicas das teses e dissertações defendidas nos Programas de Pós-graduação *Stricto Sensu* em Contabilidade no Brasil, de 1973 a 2009.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos são:

- identificar a produção científica brasileira em Contabilidade Gerencial, na forma de teses e dissertações dos Programas de Pós-graduação *Stricto Sensu* em Contabilidade;
- analisar a produção científica selecionada, nas opções temáticas, de modo a detectar as práticas gerenciais abordadas na pesquisa contábil constante nas teses e dissertações;

- categorizar as práticas gerenciais nos estágios evolutivos, segundo a classificação do IMAP – *International Management Accounting Practice*;
- enquadrar as teses e dissertações quanto às abordagens metodológicas utilizadas para sua confecção.

### 1.3 JUSTIFICATIVA

Uma vez definidos os objetivos do estudo, não se pode prescindir de expor as razões que justificam a realização da pesquisa. Lakatos e Marconi (2006, p. 221) acentuam que a justificativa consiste em uma “[...] exposição sucinta, porém completa, das razões de ordem teórica e dos motivos de ordem prática que tornam importante a realização da pesquisa.” Fundamentado nesse ponto de vista, este tópico dedica-se a explicitar tais razões.

O estudo da opção temática e abordagem metodológica das teses e dissertações possibilitam conhecer e categorizar a produção científica proveniente da Pós-graduação *Stricto Sensu* em Contabilidade Gerencial, inclusive, possivelmente, detectar uma evolução da área, ou seja, verificar o que tem sido feito em termos de desenvolvimento na contabilidade e o que mais tem sido alvo de pesquisas ao longo do tempo.

Por isso, é justificável que se analise se as formas como as opções e abordagens têm sido apresentadas evidenciam uma evolução em consonância com os estágios do IMAP (1998), ou se, ao longo do tempo, permanecem os mais antigos, assim como dar ciência à forma como foram metodologicamente classificadas. Intui-se, também, em termos de relevância, que o estudo atualizará a investigação do tema, proporcionando uma análise do que se pode entender como possíveis tendências.

Depreende-se que este estudo torna-se relevante e justificável, uma vez que se observam novas demandas por informações da Contabilidade Gerencial, ao se considerar o estado permanente de evolução científica e social, com áreas/sub-áreas em expansão e em desenvolvimento e, portanto, havendo necessidade de se verificar se a produção científica tem acompanhado tal evolução, que se observa em Johnson e Kaplan (1993), quando fazem suas considerações sobre a evolução da Contabilidade Gerencial. Assim sendo, admite-se que conhecer o que se vem produzindo ao longo da história dos programas possibilita direcionar ações posteriores de pesquisas e estudos, com intento de se atender cada vez mais a necessidade dos usuários e “estabelecer” um estado permanente de desenvolvimento científico.

Ademais, a produção científica é uma atividade importante no desenvolvimento de atividades acadêmicas, haja vista tratar-se de um conhecimento validado e discutido com os diversos pares. Grande parte do conhecimento científico provém diretamente das teses e dissertações, inicialmente restritas à própria academia e, logo após, transformado em artigos apresentados em congressos ou divulgados em periódicos, ocorrendo assim sua disseminação. Assim, entende-se como justificáveis todos os estudos, onde se empreendam esforços no sentido de quantificar e qualificar como tem evoluído este processo de produção científica.

Finalmente, esta pesquisa dá ciência aos editores de periódicos, coordenadores de congressos, dirigentes de Programas de Pós-graduação, orientadores de pesquisas, pesquisadores, professores e interessados, para que se conheça o estado da arte, em termos de opção temática e abordagem metodológica, da produção científica em Contabilidade Gerencial, já que evidencia toda a produção de teses e dissertações da área, de forma categorizada em termos de estágio evolutivo e das formas metodológicas mais utilizadas quando da sua produção.

#### 1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

A delimitação é o limite espacial e temporal de uma pesquisa; consiste no estabelecimento de fronteiras quanto à sua abrangência, dando recorte a ela de modo que se demonstre seu prazo de vigência, assim como a área geográfica e conceitual a qual se aplica. Segundo Vergara (2006, p. 30), “delimitação do estudo refere-se à moldura que o autor coloca em seu estudo, é o momento em que se explicita para o leitor o que fica dentro do estudo e o que fica fora”. Neste tópico, portanto, especificam-se as delimitações do trabalho.

No que diz respeito à delimitação conceitual, o estudo utilizou uma plataforma teórica que fundamentou quais são os estágios evolutivos da contabilidade gerencial do IMAP (1998), e as sub-áreas destacadas pelo mesmo. Assim, a delimitação desta pesquisa restringe-se ao estudo nessa perspectiva de modo a contemplar: custo e o controle financeiro, com o uso da realização do orçamento e das tecnologias da contabilidade analítica; à provisão da informação para o planejamento e o controle da gerência, com o uso de tecnologias como a análise de decisão; à redução do desperdício nos recursos usados em processos de negócio, com o uso de tecnologias da gerência da análise e do custo de processo; e à geração ou à criação de valor com o uso eficaz dos recursos, com o uso das tecnologias que examinam os direcionadores de valor junto aos clientes e acionistas e da inovação organizacional.

Outro aspecto contemplado aqui são os elementos metodológicos que foram utilizados quando da elaboração das teses e dissertações, que os qualificam como estudos de natureza científica, especificando as classificações abordadas, suas características e como se enquadram frente ao que se observa na literatura. Ressalta-se que os aspectos temáticos e metodológicos constituem o produto desta pesquisa.

Em termos de delimitação temporal, a pesquisa contempla as dissertações e teses defendidas nos Programas brasileiros de Pós-graduação *Stricto Sensu* em Contabilidade reconhecidos pela CAPES, desde seu início em 1973 até o ano de 2009, na área de Contabilidade Gerencial.

## 1.5 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

Este trabalho compõe-se de seis seções, as quais estão dispostas de modo a facilitar a compreensão e utilização por parte do leitor. A primeira apresenta a introdução da dissertação, que se inicia pela contextualização e destaca o problema que norteia a pesquisa. Constam também os objetivos do estudo (geral e específicos), a justificativa, as delimitações da pesquisa e a estrutura.

Na seção dois, apresenta-se o marco teórico sobre Contabilidade Gerencial, abordando sobre sua origem e evolução, estabelecendo as diferenças entre Contabilidade e Controle Gerencial, versa sobre os estágios evolutivos, bem como as práticas inerentes a cada um deles. Faz, ainda, um relato sobre pesquisas anteriores sobre a evolução e práticas de Contabilidade Gerencial.

Consta na seção três a segunda parte da revisão teórica, que discorre sobre a abordagem metodológica, contemplando a importância do correto enquadramento, e apresenta as diferentes formas de se caracterizar e classificar a tipologia de uma pesquisa científica, nos aspectos dos objetivos, estratégias, ambiente, natureza, abordagem e método. Fez-se também um estudo sobre trabalhos já realizados sobre características bibliográficas e metodológicas.

No que tange à seção quatro, incluem-se os métodos e procedimentos desta pesquisa. Inicialmente, descreve-se o delineamento da pesquisa, expõe a teoria de base, desenho da pesquisa, constructos e variáveis, para, em seguida, demonstrar suas estratégias e planejamento. Por fim, destacam-se os instrumentos, a população, amostra, a forma da coleta, tratamento e análise dos dados.

Apresenta a seção cinco a descrição e análise dos dados, iniciando-se com a caracterização da amostra, a estatística descritiva e análises globais. Por conseguinte, procedeu-se à apreciação das teses e dissertações na opção temática para, a seguir, realizar o julgamento das mesmas no aspecto metodológico, segundo os objetivos estabelecidos para o trabalho.

Na última seção apresentam-se as conclusões do estudo realizado frente aos objetivos estabelecidos, por meio dos ferramentais utilizados e da percepção do pesquisador quanto às opções temáticas e abordagens metodológicas das teses e dissertações componentes do estudo e, também, as recomendações para futuros trabalhos sobre os objetos aqui apreciados.



## 2 REFERENCIAL TEÓRICO-EMPÍRICO DA ABORDAGEM TEMÁTICA

A estrutura da revisão da literatura está fundamentada de forma a permitir um retrospecto da Contabilidade Gerencial, partindo de seu surgimento e seguindo sua linha evolutiva até a contemporaneidade. Ao longo da revisão, explorou-se a questão da evolução histórica e conceitual, objetivos, áreas e sub-áreas, os estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial e pesquisas empíricas já realizadas que versam sobre esta temática. Contempla também algumas pesquisas já realizadas inerentes à evolução da Contabilidade Gerencial e seus estágios evolutivos.

### 2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Admite-se como um marco a Revolução Industrial, que impactou diretamente a evolução da Contabilidade Geral em termos de segmentação, pois partindo desse momento da história, vislumbrou-se uma nova forma de produção que impactou na condição econômica, social e política. Os avanços tecnológicos e científicos modificaram a forma de produção, exigindo recursos humanos adaptados à nova realidade, bem como mudanças significativas na forma de gestão e no modo de se produzir e utilizar a informação.

Esse contexto acabou por modificar o que se tinha como Contabilidade Geral, passando a se subdividir em Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial. Registros dessa época denotam os primórdios da contabilidade gerencial, sem, contudo, destacar claramente esse processo. Apreciando Johnson e Kaplan (1996), verifica-se que estes determinam o início do século XIX, especificamente 1812, como o limite inicial da Contabilidade Gerencial, momento que coincide com as trocas econômicas das grandes organizações.

Especificamente, os primeiros trabalhos divulgados do uso desta forma de se produzir informações e sua divulgação e pesquisas, trabalhos e práticas ficam evidentes a partir de 1951, como afirma Ricardino (2005), oriundos de estudantes norteamericanos. Até este período, o foco da Contabilidade Gerencial repousava na determinação dos custos e em controles financeiros, mediante a utilização do orçamento e da contabilidade de custos que, posteriormente, foi denominado pelo *International Management Accounting Practice* – IMAP-, como sendo o primeiro estágio evolutivo.

A partir de aproximadamente 1965 até 1985, algumas outras práticas de Contabilidade foram incorporadas e se tornam bastante conhecidas e passaram a fazer parte do processo de gestão de empresas, cujo teor residia no fornecimento de informações para o planejamento de gestão e controle, fazendo uso de tecnologias de análise de decisão e contabilidade por responsabilidade. Em termos de Brasil, destaca Costa (2010, p. 66) que há apenas 37 anos teve-se o primeiro trabalho em contabilidade gerencial divulgado, logo as pesquisas começam a acontecer praticamente no segundo estágio desenhado pelo IMAP.

Partindo de 1985 até 1995, a evolução reside nos procedimentos de redução dos desperdícios de recursos utilizados, sobretudo na utilização de análise de processos e tecnologias de gestão de custos. Este, que se considera o terceiro estágio do IMAP, elevou a Contabilidade Gerencial a um *status* mais profundo na realidade de gerenciamento das empresas, recuperando sua credibilidade como instrumento eficaz de gestão.

De 1995, até o presente momento, tem-se o quarto estágio evolutivo do instituto, o qual considera e incorpora elementos de geração/criação de valor através do uso eficaz dos recursos, com emprego de tecnologias que analisam os direcionadores de valor do cliente, valor para o acionista e inovação organizacional, o qual está em pleno desenvolvimento e incorporação pelas organizações.

Denota-se, então, que a evolução da Contabilidade Gerencial está intrinsecamente ligada à evolução econômica e social, acompanhando a necessidade de melhor gerenciamento das organizações, iniciando-se por controles efetivos de seus processos e migrando gradualmente para a agregação de valor aos diferentes elementos inerentes a suas atividades. Ainda nesta revisão, serão mais bem detalhados os estágios e as práticas pertinentes a cada um.

## 2.2 A IMPORTÂNCIA DO CONCEITO

Traduz-se em uma tarefa árdua estabelecer os limites “verbais” de como exatamente são designados alguns elementos de uma pesquisa. Ilustra-se, ao esclarecer o que é conceito, já que há uma grande quantidade de significância literária do que seja, porém, em essência, quase sempre são sobrepostos ou mesmo estabelecidos limites tão tênues que o leitor pode se confundir.

Na visão de Legrand *apud* Martins e Pelissaro (2005), um conceito é, em princípio, o produto da abstração e da generalização a partir das imagens de objetos particulares. Logo,

remete a tudo que se pode saber sobre determinado objeto específico, seja concreto ou abstrato, que se pretende generalizar.

Um conceito é geralmente estabelecido em função do objetivo de sua utilização, aplicabilidade, emprego e conveniência, pois se configuram como uma forma de melhor se fazer entendê-lo. Tal fato se comprova quando se observam diferentes autores que, ao conceituar a Contabilidade Gerencial, fazem-no na forma de objetivos, pois como afirmam Frezatti, Guerreiro e Aguiar (2007, p. 3), a Contabilidade Gerencial tenta simultaneamente ser abrangente, mas deve ser concisa, de modo a se ajustar e se adaptar às mudanças tecnológicas, às necessidades dos gestores e novas abordagens requeridas pelos negócios.

Nas seções posteriores, faz-se a apreciação dos conceitos de Controle Gerencial e Contabilidade Gerencial, de modo a distingui-los, levando em consideração o objetivo desta dissertação.

## 2.3 CONTROLE GERENCIAL

Cumprе ressaltar que há uma relativa “confusão” quando se busca entender o conceito de Contabilidade Gerencial frente ao que se compreende por Controle Gerencial. Percebe-se certa nebulosidade em explicitar, já que se sobrepõe em alguns aspectos, o que acaba, por vezes, embaraçar sua concepção. Sendo assim, buscaram-se fontes que esclarecem os possíveis limites de cada um.

O Controle Gerencial, segundo Anthony (1971) *apud* Costa (2010, p. 62), pode ser compreendido por ser o processo pelo qual os gestores asseguram que os recursos sejam obtidos e utilizados de modo efetivo e eficaz, para a realização dos objetivos de uma organização.

Já Merchant (1998) *apud* Drury (2008, p. 388) afirma que o Controle Gerencial, por sua vez, consiste numa coleção de mecanismos de controle que, inicialmente, tem foco interno, cujo alvo é os sistemas de Controle Gerencial, que busca influenciar o comportamento dos empregados de maneiras desejáveis a fim aumentar a probabilidade de que os objetivos de organizações sejam alcançados.

Apreciam-se, a seguir, no Quadro 1, algumas proposições sobre como alguns autores entendem o Controle Gerencial, em termos de conceitos e características.

<b>Autores</b>	<b>Conceitos</b>
Speklé (2001)	Descreve o Controle Gerencial como um processo intencional ou conjunto de dispositivos e mecanismos, que através de sua influência sobre o comportamento dos atores dentro de uma organização, pretende contribuir para a concretização de alguns objetivos internos dessa organização, visando aumentar a probabilidade de que as pessoas se comportem de maneira que levem à consecução dos objetivos organizacionais.
Horgren, Sundem e Stratton (2004)	Destacam que o sistema de Controle Gerencial pressupõe a integração lógica das técnicas para reunir e usar as informações a fim de tomar decisões de planejamento e controle, motivar o comportamento de empregados e avaliar o desempenho.
Aguiar e Frezatti (2007)	Apreciam que pode ser entendido como o processo de guiar as organizações em direção a padrões viáveis de atividade em um ambiente incerto, exercendo o papel organizacional de permitir que gestores influenciem o comportamento de outros membros organizacionais na direção de estratégias adotadas, utilizando-se, para tanto, de diferentes sistemas de informação.
Drury (2008)	Destaca que os sistemas de Controle Gerencial consistem em um conjunto de mecanismos de controle com foco, principalmente interno, [...] cujo objetivo é influenciar os comportamentos dos trabalhadores de forma a aumentar a probabilidade de que os objetivos da organização sejam alcançados [...]; incluindo sistemas de Contabilidade Gerencial e contábil, que muitas vezes são utilizados de forma equivalente. Destaca, ainda, que os sistemas de Contabilidade Gerencial quanto os sistemas de Controle Gerencial referem-se ao conjunto de práticas, tais como orçamento, custeio padrão e relatórios de desempenho periódicos que normalmente são administrados pela Contabilidade Gerencial. Sistemas de Controle Gerencial constituem um termo mais amplo que engloba a Contabilidade Gerencial/Sistemas de Controle Gerencial que também incluem outros controles como ação pessoal e controles sociais.
Espejo <i>et al</i> (2009)	Compreende que os sistemas de Controle Gerenciais, compõem-se de ferramentas que auxiliam os gestores na tomada de decisão.

**Quadro 1 - Conceitos de Controle Gerencial**

Fonte: Elaborado pelos alunos da disciplina de Estudos Contemporâneos em Contabilidade Gerencial do Mestrado em Contabilidade da UFPR (2010).

Em alusão aos conceitos estudados, denota-se uma compreensão que Controle Gerencial remete a um sistema abrangente que contempla as estratégias de toda a organização, visando permitir um controle total e um gerenciamento fluído, que crie sinergia entre os objetivos da organização e das pessoas que dela fazem parte.

## 2.4 CONTABILIDADE GERENCIAL

De um modo geral, a Contabilidade Gerencial pode ser entendida como uma gama de técnicas e procedimentos úteis à gestão de uma empresa, cuja razão se justifica por objetivar meios de se planejar ações, avaliar o desempenho e proporcionar o controle para a melhor utilização dos recursos (CHING, 2006).

Caracteriza-se, também, pelo fato de ser voltada aos usuários internos, podendo ser composta por sistemas e/ou subsistemas que geram informações para os gestores fundamentarem suas decisões. Tem em seu bojo a ideia de futuro, não se limita a princípios contábeis legais, centrando suas ações no suprimento da necessidade informacional de seus usuários, que possuem um maior grau de especialidade e sofisticação (ANTHONY, 1979).

Por ter uma grande abrangência, no que se refere a sua atuação, muitos e diferentes conceitos podem ser observados na literatura, sobre como se conceituar e caracterizar a Contabilidade Gerencial, quase sempre, em consonância com o objetivo do estudo realizado. Tal fato se verifica, pois as obras quase sempre têm um foco mais específico, sendo voltada, para custeamento, orçamentação, análise de custos, avaliação, controles, entre tantos outros.

Exercitando o entendimento conceitual sobre a Contabilidade Gerencial, concebeu-se o Quadro 2, abaixo, que contempla alguns autores e suas conceituações.

<b>Autores</b>	<b>Conceitos</b>
Anthony (1971)	Sucintamente, diz que a Contabilidade Gerencial gera informação contábil útil à administração.
<i>International Federation of Accountants International Management Accounting Practice Statement</i> (1989)	Afirmam que Contabilidade Gerencial pode ser definida como o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informação (tanto financeira como operacional) utilizada pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro da organização e para assegurar o uso e responsabilidade sobre seus recursos.
Ansari <i>et al.</i> (1997)	Destacam que a Contabilidade Gerencial é um sistema que visa medir e fornecer a informação operacional e financeira, que direciona a ação administrativa, motiva comportamentos, suporta e cria os valores culturais necessários para conseguir objetivos estratégicos de uma organização.
Atkinson <i>et al.</i> (2000)	A Contabilidade Gerencial é um processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre eventos econômicos das empresas. Ainda esclarecem que consiste em um processo de produzir informação operacional e financeira para funcionários e administradores. O processo deve ser direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar suas decisões operacionais e de investimentos.
Garrison e Noreen (2001)	Entendem que é a parte da contabilidade voltada para o fornecimento de informações aos gerentes, para emprego no planejamento e controle das operações e na tomada de decisões.

Horgren, Sundem e Stratton (2004)	Compreendem que a Contabilidade Gerencial refere-se à informação contábil desenvolvida para gestores dentro de uma organização. Em outras palavras, a contabilidade é o processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais.
Ching (2006)	Diz que a Contabilidade Gerencial é um processo contínuo de melhoria de planejamento, desenho, mensuração e operação de sistemas de informação financeiro e não-financeiro.
Atkinson (2008)	Define a Contabilidade Gerencial como o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação das informações financeiras usadas pela administração para planejar, avaliar e controlar uma organização e assegurar o uso apropriado e a responsabilização por seus recursos.

**Quadro 2 - Conceitos de Contabilidade Gerencial**

Fonte: elaborado pelos alunos da disciplina de Estudos Contemporâneos em Contabilidade Gerencial do Mestrado em Contabilidade da UFPR (2010)

Em análise aos conceitos aqui contemplados, percebe-se certa corroboração entre os mesmos, embora alguns sejam bem econômicos em sua conceituação; outros exploram mais sua forma de compreensão levando à ideia da abrangência da Contabilidade Gerencial. Contudo, o teor quase sempre repousa no bem informar e suprir a necessidade dos gestores. Considerando que os conceitos abrangem um longo período de tempo, aceita-se a ideia de que foram sendo aprimorados pelos autores contemplados no decorrer da evolução da contabilidade gerencial, sendo que, em alguns casos, os conceitos restringem-se às obras as quais pertencem.

## 2.5 ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL E SEUS ELEMENTOS CARACTERÍSTICOS

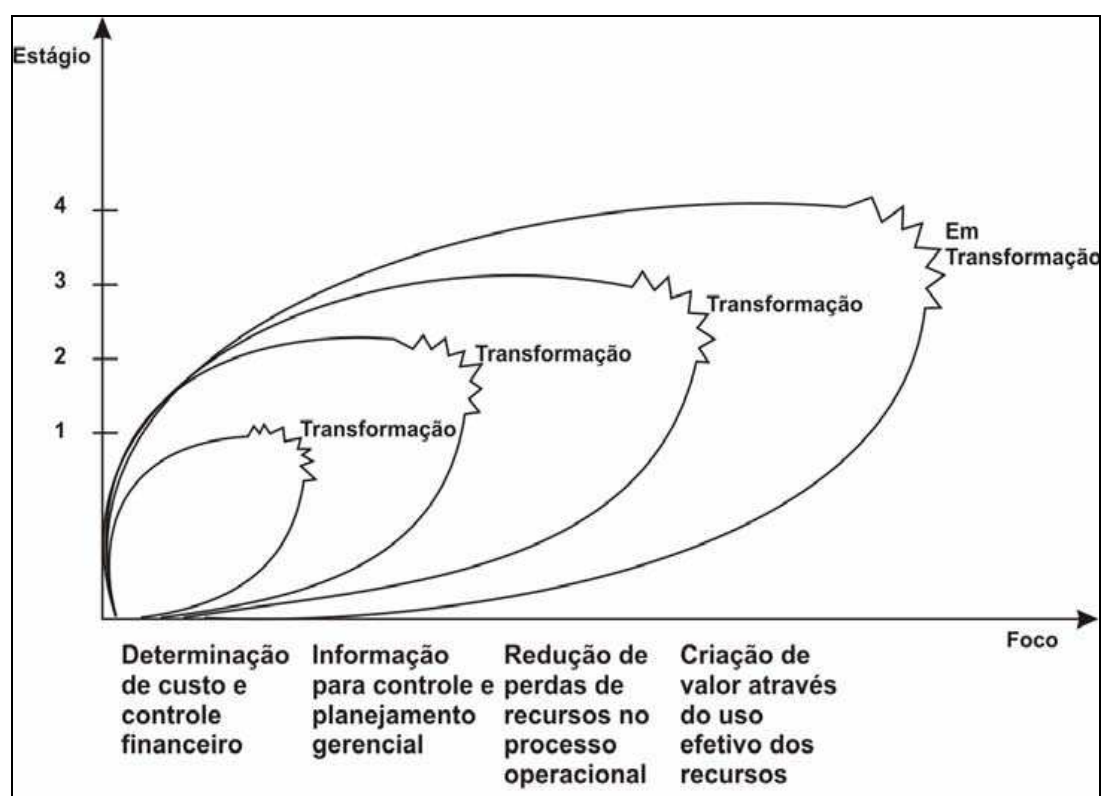
Um trabalho relevante em termos de determinar a evolução da Contabilidade Gerencial foi realizado pelo *International Federation of Accountants* – IFAC -, quando em março de 1998 foi divulgado um pronunciamento nominado de *International Management Accounting Practice 1* - IMAP 1 -, onde foram estabelecidos quatro estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial.

Cada uma deles foi classificado na forma de estrutura conceitual, contemplando os parâmetros, tarefas e finalidades inerentes, advindos das práticas utilizadas em contabilidade gerencial. Macohon (2008, p. 81) destaca que o IFAC realizou este trabalho considerando:

- a) as diferentes nomenclaturas, em línguas diferentes, são utilizadas para consultar a contabilidade gerencial em torno do mundo;

- b) esse campo de atividade é organizado diferentemente em cada país, em culturas e em organizações distintas;
- c) o pensamento e a prática abrangidos pela Contabilidade Gerencial mudaram, evoluíram e continuarão evoluindo;
- d) a Contabilidade Gerencial é descrita como referência de prática organizacional com abordagem internacional.

Os quatro estágios estabelecidos levaram em consideração que, com o desenvolvimento das empresas, as práticas de Contabilidade Gerencial também vão evoluindo, pois buscam suprir as necessidades informacionais e acabam por conferir uma nova realidade. Para justificar tal processo, uma ilustração do próprio IFAC foi apresentada para esclarecer a forma como os estágios foram concebidos.



**Figura 1 – Estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial**

Fonte: Adaptado do IMAP 1 (1998).

Como se observa, o diagrama demonstra um ambiente em constante transformação, onde cada estágio posterior contempla o que o antecedeu, de onde se depreende que novos

elementos vão sendo incorporados às práticas de Contabilidade Gerencial, sem, contudo, desprezar outras, caracterizando plenamente um processo de desenvolvimento.

### **2.5.1 Estágio 1**

Considerado até 1950, o estágio 1 tem como principal característica a determinação do custo e no controle financeiro, com o uso de técnicas contábeis de orçamento e custo. De caráter mais técnico, esse estágio representa um período durante o qual o ambiente era pouco competitivo e a tecnologia disponível para as empresas empregarem em seus processos era pouco desenvolvida.

As práticas de Contabilidade Gerencial contempladas neste estágio incluem custeio por absorção, custeio variável, custeio padrão e retorno sobre investimentos. Denota-se que a tônica aqui reside nas práticas de custo, pois três dos quatro elementos pertinentes abordam esta temática. A seguir, faz-se a conceituação de cada um deles.

O custeio por absorção caracteriza-se por apropriar todos os custos do ciclo operacional aos produtos, ou seja, faz a apropriação de todos os custos de fabricação, administração e vendas dos bens e serviços produzidos, sejam eles diretos ou indiretos. Na visão de Horngren, Foster e Datar (2000, p. 211), custeio por absorção “é o método de custeio de estoque em que todos os custos, variáveis e fixos, são considerados custos inventariáveis. Isto é, o estoque ‘absorve’ todos os custos de fabricação”.

A premissa do custeio variável consiste no método em que todos os custos de fabricação de caráter variável são considerados e inventariados, enquanto que os custos de fabricação de caráter fixo são excluídos. Koliver (2008) destaca que o custeio variável está alicerçado na apropriação de todos os custos variáveis, sejam diretos ou indiretos, aos produtos e/ou serviços.

Instrumento destinado a auxiliar na gestão de custos, o custeio padrão não se configura exatamente como um método de custeio, pois sua adoção implica em se desejar ter um ferramental de controle, para estabelecer padrões para os custos, comparação com custos históricos, identificar discrepâncias no processo, indicar providências corretivas necessárias, entre outros (SOUTES, 2006). Denota-se, apreciando Martins (2003), que os padrões de custos não são utilizados para processos de inventariação nem contabilização, mas para compor bases estatísticas visando avaliar o desempenho, o planejamento do custo de um produto, por exemplo.



Utiliza-se o retorno sobre investimentos como uma medida de avaliação do desempenho de um investimento realizado. Em geral, é feito na forma de previsão, a partir do qual o retorno previsto serve como medida de desempenho de um investimento. Para sua efetivação, calcula-se a taxa interna de retorno, sendo aquela que iguala o valor do investimento do seu preço ou custo. Vários são os possíveis retornos a serem calculados: Retorno sobre Investimentos (ROI); Retorno sobre o Ativo (ROA); Retorno sobre o Patrimônio Líquido (ROE); Retorno sobre os Ativos Líquidos (RONA); Lucro por Ação (LPA); Índice Preço / Lucro (P/L), entre outros, o que é feito de acordo com a necessidade (GITMAN, 1997).

Fortemente pautado pelo controle e pela aplicação de metodologias de custos, este estágio tem como importante característica o estabelecimento das bases do gerenciamento de empresas a partir do controle financeiro e das tecnologias de custeamento. Neste período também se iniciou a medição da avaliação de desempenho.

### **2.5.2 Estágio 2**

O período compreendido entre 1950 e 1965, o estágio 3 gradativamente mostra a evolução da Contabilidade Gerencial de um perfil mais técnico para um mais gerencial. Tal fato é percebido quando se observa que há utilização de novas práticas que auxiliam no planejamento e não mais apenas no controle que incluem, por exemplo, análise de decisão e contabilidade por responsabilidade. Neste momento, faz-se uso de práticas gerenciais que contemplam: preço de transferência, moeda constante, valor presente, orçamento e descentralização.

O preço de transferência consiste em um valor definido monetariamente com objetivo de registrar as transferências realizadas por uma organização em termos de bens e serviços, realizados entre os centros de responsabilidade ou mesmo entre empresas de um mesmo grupo. Para Horngren, Foster e Datar (2000, p. 639), é “o preço que uma sub-unidade (segmento, departamento, divisão, etc.) de uma organização cobra pelo produto ou serviço fornecido a outra da mesma organização”, configurando-se como um instrumento de gestão para organizações que possuem sistemas de controle e gerenciamento de resultados por divisão.

A utilização da moeda constante parte da ideia de que a unidade monetária pode a qualquer tempo possibilitar análises comparativas reais, dada a volatilidade da moeda e os

processos inflacionários que afetam os demonstrativos de uma empresa. Desta forma, pressupõe-se que sua adoção possibilita a comparação ao longo do tempo excluídos os fatores que alteram o valor real de uma moeda. Por sua expressão e circulação em termos mundiais, o dólar americano tem sido a moeda preferencial em termos de adoção das práticas contábeis em moeda constante (SANDRONI, 2000).

Amplamente utilizado para análise de orçamento de capitais e investimentos a longo prazo, o valor presente consiste em uma técnica de se trazer a valor presente todas as entradas de caixa diminuídas do valor presente de todas as saídas de caixa. No entender de Weston e Brigham (2004, p. 533), consiste num “método de avaliação das propostas de investimento de capital em que se encontra o valor presente dos fluxos de caixa futuros líquidos, descontados ao custo de capital da empresa ou à taxa de retorno exigida”. Desta forma, os valores são trazidos a uma data zero, requerendo para sua realização que se determine uma taxa de desconto denominada de Taxa Mínima de Atratividade.

O orçamento é tido como um instrumento de planejamento e controle das receitas, despesas e resultados das organizações, partindo de situações passadas, excetuando-se a técnica do OBZ (orçamento base zero) para a predição do futuro. Nele são estabelecidas, em termos quantitativos, econômicos e financeiros, de acordo com Warren, Reeve e Fess (2003), as metas específicas, os planos para atingir as metas e a comparação periódica dos resultados efetivos com as metas. Adicionalmente, Frezatti (2000) salienta que a elaboração do orçamento exige consonância com os objetivos definidos pela organização, caso contrário, necessita ser revisado e ajustado, já que perfaz um instrumento gerencial que deve proporcionar a realização dos objetivos.

Outro elemento deste estágio, a descentralização constitui-se de um processo de delegação de autoridade aos gerentes e administradores que estão em níveis hierárquicos inferiores para tomada de decisões (VASCONCELLOS, 1979). Isso ocorre porque uma organização necessita de pessoas tomando decisões em todos os níveis, então os responsabiliza, segundo suas funções, a agir conforme a necessidade. Para Hamel e Prahalad (1995), é preciso cuidado ao fazê-la, pois não pode ser absoluta nem opressiva, mas há que se adotar uma estratégia coletiva, onde os gerentes desenvolvem uma postura cooperativa e não exatamente competitiva em relação aos demais.

Com foco claramente determinado em gerar informações que subsidiassem o processo de planejamento da gestão e também o controle, os elementos característicos deste estágio incorporaram a utilização das tecnologias que possibilitavam a realização de análises de

decisão, bem como a contabilidade por responsabilidade. Vale destacar a orçamentação como um dos elementos de maior importância deste estágio.

### 2.5.3 Estágio 3

Partindo de 1965 e 1985, tem-se o terceiro período de evolução, a partir da qual as práticas incluíam a redução de desperdício de recursos nos processos industriais. Para obter tal êxito, as tecnologias de análise de processos e a administração estratégica de custos foram fundamentais, já que o ambiente da época demandava grandes necessidades de informação gerenciais.

O desafio para os contadores era gerar informações pautadas no uso de tecnologias para análise de custos e processos, além de disponibilizar a informação adequada para suportar gerentes e empregados a todos os níveis. Dentre os elementos que bem representam esta etapa do estágio evolutivo, tem-se: custeio baseado em atividades – ABC -, custeio meta, *kaizen*, *just in time* –JIT -, teoria das restrições, planejamento estratégico, gestão baseada em atividades – ABM e *benchmarking*.

O custeio baseado em atividades – ABC - é um importante instrumento de gestão, que considera em suas premissas o rastreamento das atividades desempenhadas na empresa no processo de produção e serviços. Tais atividades, afirma Nakagawa (2001), são uma combinação de pessoas, materiais, tecnologias, métodos e ambiente utilizados. Uma vez rastreadas as atividades, são, em seguida, identificadas, classificadas e mensuradas de modo que os recursos por elas consumidos são, então, acumulados para posterior custeamento.

Young e O’Byrne (2003) ressaltam um fator importante do custeio baseado em atividades, na medida em que auxilia as empresas a analisarem com maior racionalidade as operações que consomem recursos, em virtude de possibilitar a correlação – causa e efeito – entre as atividades executadas e os custos indiretos, que são alocados através dos direcionadores de custos. Desta forma, o custo por atividade perfaz-se em um método que identifica o conjunto de custos de cada transação e/ou evento e age com um direcionador, onde os custos indiretos são alocados aos produtos e serviços mediante o número de eventos/transações que os produtos geram/consomem.

Modalidade de custeio, que objetiva estabelecer um custo máximo permitido para determinado produto ou serviço, o custeio meta tem como principal característica não ser base para precificação de produtos. Sua adoção implica em uma técnica de determinação do custo

unitário máximo que o mercado deseja pagar, menos o lucro desejado pela organização. Sendo assim, este custo unitário total não pode ultrapassar o custo unitário máximo permitido, ou custo meta. Sintetiza Cogan (1999) que o custeio meta é então uma ferramenta de gerenciamento estratégico que busca diminuir o custo do produto durante seu ciclo de vida. Salienta-se que esta forma de custeio faz uso de outras ferramentas quando da sua implantação, pois para se chegar ao valor do custo meta é imprescindível ter ciência de quais são os componentes que farão parte do processo, tais como: atividades, maquinários, matéria-prima e outros, que fazem parte até ter-se o produto final.

O *kaizen* pode ser definido como um ciclo de melhoramento contínuo que objetiva a promoção e a implementação de melhorias sucessivas e constantes, associando-se também às melhorias incrementais em produtos, processos e instalações, envolvendo todos os níveis hierárquicos da empresa. Adicionalmente, este modelo proporciona contínuos aperfeiçoamentos que geram maior produtividade. Na visão de Bessant, Caffyn e Gallagher (2001), essa melhoria contínua constitui-se em um conjunto de práticas inseridas na empresa que possibilita um melhor desempenho e, por conseguinte, melhores resultados. Sua operacionalização, como destaca Liker (2005), ocorre mediante os ciclos: Planejar, Fazer, Verificar, Agir (PDCA, em inglês).

A característica do *Just in time* – JIT - é de um sistema de administração da produção que procura coordenar a capacidade da produção considerando a demanda de diferentes produtos, ou seja, somente se produz cada uma das partes do processo do que foi vendido, no tempo e no momento exato. No entender de Slack, Chambers e Johnston (2002), este sistema preconiza a produção de bens e serviços no momento exato em que são necessários, não havendo produção para estocagem, que criaria custos desnecessários e impactando no fluxo de caixa.

A teoria das restrições - TOC (*Theory of Constraints*) - foi descrita por Goldratt nos anos 80 e consiste em um instrumento a serviço da gestão de empresas que possuem restrições, que pode ser entendido, em um sentido amplo, como uma limitação ou impedimento de se alcançar os objetivos. Tais restrições podem ser de ordem física: máquinas, equipamentos, veículos, instalações, sistemas e outros; e não-físicas: demanda por produto, procedimento corporativo, processos e outros (GUERREIRO, 1995).

Tem-se no planejamento estratégico a elaboração dos objetivos maiores da empresa, das estratégias a serem implementadas para consecução desses objetivos, bem como das fontes de recursos. Aborda questões globais, amplas, genéricas e com visão de longo prazo. Quando definidas tais questões, elabora-se o plano estratégico, que manterá coerência com essas

questões. Em outras palavras, o planejamento estratégico é materializado sob a forma de um documento chamado plano estratégico.

O conceito de planejamento estratégico, de acordo com Oliveira (1999), trata de um processo gerencial que possibilita ao executivo estabelecer o rumo a ser seguido pela empresa, com vistas a obter um nível de otimização na relação da empresa com o seu ambiente. Versa ainda sobre a responsabilidade do mesmo, que compete aos níveis mais altos da empresa, que devem preocupar-se com a formulação dos objetivos e a seleção dos cursos a serem seguidos.

A gestão baseada em atividades – ABM - refere-se a todo o conjunto de ações gerenciais executadas a partir do ABC, de modo a auxiliar os gestores a tomar as melhores decisões possíveis, a melhorar o desempenho e a um maior retorno de seus ativos. Enquanto o ABC mede o custo e o desempenho das atividades, recursos e objetos de custos, o ABM age na gestão de atividades como meio para a potencialização do valor recebido pelo cliente e dos lucros alcançados com o fornecimento desse valor (PLAYER; LACERDA, 2000).

O entendimento do *benchmarking* é que constitui um processo comparativo continuado de produtos, serviços e práticas organizacionais que ocorre entre uma empresa e seus mais fortes concorrentes tidos como referências na área. Mediante a comparação se detectam processos e práticas utilizadas que podem alçar uma empresa a um nível superior (CAMP, 1998).

Ao analisar este estágio, percebe-se que os elementos característicos desta fase buscaram acabar com os desperdícios dos recursos disponíveis na empresa, em termos reais e financeiros, com uso de processos e de tecnologias para uma melhor gestão na área de custos. O foco migrou da simples prestação de informações para a gestão de informações, aqui aceita como um recurso organizacional.

#### **2.5.4 Estágio 4**

No delineamento do IMAP, que parte de 1985, até aproximadamente os dias atuais, este estágio tem sua tônica na geração/criação de valor, com uso efetivo dos recursos, empregando muita tecnologia para a inovação empresarial e práticas que incluem direcionadores de valor ao cliente, ao acionista. Paralelo a isso, o desafio para a contabilidade gerencial deu-se em criar informações num ambiente cada vez mais globalizado, comércio

eletrônico, transações cada vez mais rápidas e ainda atender a gestores mais exigentes e necessitados de informações precisas.

No decorrer deste estágio, algumas práticas de contabilidade gerencial se destacam e, segundo o trabalho de classificação do IMAP, são legítimos representantes dessa etapa os seguintes elementos: *Economic value added* – EVA -, Gestão Econômica – GECON -, *Balanced Scorecard*, Gestão baseada em valor – VBM - e Simulação.

O *Economic value added* – EVA - tem como premissa que a informação econômica é mais oportuna para o processo de tomada de decisão. Sua aplicação pressupõe a adoção de medidas, destacadas por Copland, Koller e Murrin *et al.* (2000), que visam mudar o comportamento da organização com vistas a medir a criação/destruição de valor para os acionistas. São elas: focar os processos de planejamento e avaliação de desempenho para a criação de valor; criar metas e medidas de desempenho orientadas para a criação de valor; reestruturar o sistema de remuneração para dar maior ênfase à criação de valor para o acionista; avaliar decisões de investimentos estratégicas em termos de seu impacto sobre o valor; comunicar-se efetivamente com os investidores e analistas sobre o valor dos planos e reformular o papel do diretor financeiro.

O GECON é um modelo de gestão que fundamenta-se em sistemas de gestão e informação. Consiste do processo de planejamento, execução e controle operacional das atividades, que parte da missão da empresa, crenças e valores, da filosofia administrativa, bem como de um processo de planejamento estratégico que objetiva a excelência empresarial e a otimização do desempenho econômico. Utiliza-se de conceitos e critérios que atendem as necessidades informativas dos gestores da empresa para o seu processo decisório, visando à implementação de ações que potencializem o resultado global. No entender de Catelli e Guerreiro (1994), o GECON estrutura-se em uma concepção holística compreendendo a integração do modelo de gestão, decisão, mensuração do resultado e informação.

O *Balanced Scorecard* consiste num sistema balanceado de indicadores, através do qual se realiza a medição do desempenho em termos financeiros e não-financeiros dos esforços da empresa em obtê-los, com vistas à melhoria de seus processos internos, a valorização do cliente e o aumento de sua capacidade de aprendizagem e crescimento. O intuito é medir o balanceamento das atividades que agregam valor à empresa, como habilidades, competências e motivação dos empregados, bancos de dados e tecnologias da informação, processos, inovação em produtos e serviços, relacionamentos com os clientes, imagem da organização, entre outras (KAPLAN; NORTON, 2001).

A gestão baseada em valor – VBM - é um sistema de gerenciamento norteador do processo de tomada de decisão, que se fundamenta na criação de valor, fazendo uso do EVA, e que requer mudança no comportamento de todos os recursos humanos da organização. Todos devem atentar e escolher sempre as alternativas que sejam agregadoras de valor. Um modo de isso se efetivar é se guiar por direcionadores de valor (*value drivers*), isto é, pelas variáveis que determinam o valor da empresa (COPELAND, KOLLER; MURRIN, 2000). Há que se atentar, para um bom planejamento organizacional que contemple o desenvolvimento de estratégias, definições de metas, planos de ação/orçamentos e avaliação de desempenho/sistemas de incentivos, para surtir o efeito desejado na mudança dos recursos humanos.

A Simulação é uma técnica de gestão que possibilita aos tomadores de decisão e suas equipes compreenderem e prever rapidamente as implicações das suas decisões. Permite construir o consenso, verificar soluções de problemas sob uma nova perspectiva, e facilita a compreensão do grupo das causas que interagem e influenciam o ambiente onde está a organização. A introdução do conceito de simulação nas práticas de Contabilidade Gerencial possibilita análises de diversas naturezas: política, estratégia, comportamento, tomada de decisão, entre outros, de onde se obtém uma sólida formação da visão sistêmica (FREITAS FILHO, 2008).

Característica principal do quarto estágio evolutivo, é, sem dúvida, a criação/geração de valor, com o uso eficaz dos recursos possuídos pela empresa, sendo bem direcionados e geridos. Os elementos desta fase pressupõem modelos de gestão que considerem ações para conservar ou reforçar os valores possuídos, sempre com foco nos clientes, acionistas e na inovação, fazendo uso da informação só ou combinada com outros recursos e, assim, criar novos cenários organizacionais.

### **2.5.5 Estágio 5**

Há discussões e alguns autores começam a “esboçar” o que seria um quinto estágio, que representaria a sequência dos quatro propostos pelo IFAC (1998). Padoveze (2007), por exemplo, destaca que atualmente a Contabilidade Gerencial já evolui em suas práticas, o que pode configurar o quinto estágio, que dataria dos anos 2000 em diante. Fundamenta sua fala

no sentido de que hoje se faz uso de sistemas de informações para monitoramento da estratégia.

Adicionalmente descreve Padoveze *apud* Costa (2010, p. 69) outras duas práticas que seriam características desse quinto estágio: a criação do *Balanced Scorecard* – BSC -, por Johnson e Kaplan (1997); e o estudo número 9 do IFAC (1999), sobre *Enhancing Sharehold Wealth by Better Managing Business Risk*, que passa a incorporar a gestão de riscos na Contabilidade Gerencial.

Notório é que os avanços ocorrem naturalmente em todas as instituições, na sociedade, no meio científico, ou seja, considerando o estado de evolução constante. Especificamente, em Contabilidade Gerencial, percebe-se que o tempo todo avanços são aos poucos incorporados, melhorando as práticas já existentes e, por vezes, criando novas, que vão sendo implantadas em Contabilidade Gerencial. Muito oportuno se faz começar a incorporar tais novidades, ao modelo do IFAC (1998), contudo são necessários estudos de ordem empírica para fundamentar tais proposições e verificar sua condição de instrumento gerador de informação.

## 2.6 PESQUISAS ANTERIORES SOBRE OS ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Algumas pesquisas são encontradas e que abordam os estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial, tais quais como preconizados pelo IMA (1998), que em sua essência buscam conhecer, em termos empíricos, o quão “evoluídas” estão as empresas no uso das práticas e também o desenvolvimento que se observa na Contabilidade Gerencial. Com intuito de conhecer a forma como foram realizados, fez-se uma análise destes trabalhos e a seguir destacam-se cronologicamente alguns deles e seus resultados.

Souza, Lisboa e Rocha (2003) realizaram uma pesquisa com objetivos de estudar as práticas de Contabilidade Gerencial, no contexto da sua efetiva receptividade e aplicação por parte das empresas. No âmbito da pesquisa realizada, concluiu que, no atual ambiente decisório dessas empresas, a Contabilidade Gerencial ainda é preponderantemente tradicional. O uso do termo “ainda” justifica-se pelo reconhecimento de que as contínuas evolução e parceria entre o conhecimento científico e a prática podem, no futuro, validar o que hoje é passível de contestações e resistências.

Uma pesquisa de Soutes (2006) procurou conhecer o uso de artefatos de Contabilidade Gerencial por empresas brasileiras. O resultado a que chegou foi que, no universo pesquisado,



as empresas brasileiras utilizam-se dos artefatos e que, basicamente, podem ser divididos em dois grupos: o primeiro, faz uso dos artefatos ditos mais “tradicionais” (estágios 1 e 2) e o segundo, tende mais aos estágios “modernos” (estágios 3 e 4). Verificou-se também que, embora em menor grau, todas as empresas estudadas utilizam artefatos dos demais estágios, que não são aqueles do grupo que a caracteriza.

Já Magdy e Luther (2006) foram a campo para descrever uma operacionalização da concepção da IFAC da evolução da Contabilidade Gerencial em empresas industriais. O objetivo final da investigação dos autores era chegar a uma breve avaliação do estado de evolução da contabilidade de um determinado setor industrial e, ao final, concluem que o modelo é intrinsecamente interessante e tem potencial para avaliação do estágio evolutivo, bem como replicação em outros contextos e comparação transnacional, interindústria e estudos longitudinais.

O objetivo de Baker e Barbu (2007) foi estudar a evolução da pesquisa sobre a harmonização internacional da contabilidade na perspectiva histórica e institucional. Por fim, concluíram que a evolução da pesquisa aumentou significativamente, caracterizando uma provável tendência de continuidade para o futuro, sem, contudo, detectar se haverá uma completa uniformidade em nível global. Entretanto, dado os processos em curso de globalização, parece que, provavelmente, a harmonização continuará e que esta conduzirá, finalmente, a uma uniformidade maior de práticas da contabilidade e de pesquisa da contabilidade sobre uma base mundial.

O trabalho de Frezatti, Nascimento e Junqueira (2008) analisou o desenvolvimento conceitual da Contabilidade Gerencial, levando em conta suas peculiaridades e influências possíveis, mediante um ensaio baseado em pesquisa bibliográfica que identificou demandas, conflitos e necessidades metodológicas para a pesquisa em Contabilidade Gerencial. Eles concluíram que o crescimento da Contabilidade Gerencial decorreu de inúmeros elementos, fundamentais para o crescimento qualitativo das pesquisas na área, destacando-se a necessidade de uma clara personalidade para as pesquisas, a não aceitação do monoparadigma e um maior compromisso dos pesquisadores no que se refere à profundidade metodológica.

Beuren e Grande (2009) buscaram verificar se as mudanças nas práticas de Contabilidade Gerencial podem ser identificadas no Relatório da Administração de uma empresa por meio da aplicação da Análise de Discurso Crítica. Chegaram à conclusão de que na Análise do Discurso Crítica, tendo como referência as três formas do significado representacional, somente na análise do significado das palavras conseguiu-se identificar as

mudanças nas práticas de Contabilidade Gerencial, uma vez que todos os estágios da Contabilidade Gerencial descritos no IMAP 1 (IFAC, 1998) foram identificados.

A apreciação de Teixeira *et al.* (2009), por meio de análise empírica – analítica exploratória -, foi de identificar se as empresas do estado do Espírito Santo utilizam artefatos modernos de Contabilidade Gerencial, bem como a relação entre a utilização de artefatos tradicionais e modernos. Encontradas evidências que sugerem que as empresas do estado do Espírito Santo utilizam ferramentas consideradas tradicionais de Contabilidade Gerencial, porém não foram encontrados indícios de relação entre a utilização de artefatos considerados tradicionais e modernos e o êxito econômico das empresas da amostra.

Embora as pesquisas relatadas não esgotem os trabalhos já realizados na área de práticas em Contabilidade Gerencial e não compartilhem de modo exato o objeto de estudo desta pesquisa, evidenciam aspectos que demonstram a evolução da Contabilidade Gerencial em termos de práticas adotadas, bem como destacam a evolução observada no ambiente empírico. Fato é que tais pesquisas procuram conhecer a forma como as empresas têm absorvido e implantado as práticas gerenciais que se apresentam ao longo do tempo, decorrentes de estudos que visam desenvolver novas formas de gestão, assim como o aprimoramento das já existentes.

### 3 REFERENCIAL TEÓRICO-EMPÍRICO DA ABORDAGEM METODOLÓGICA

Esta seção apresenta a revisão sobre os aspectos metodológicos, objetos de estudo nessa dissertação, de modo a permitir uma sequência desejada e estruturada de forma a possuir os elementos teóricos suficientes para proceder ao estudo empírico, com condições de se fazer cumprir o objetivo estabelecido e, adicionalmente, descreve pesquisas prévias sobre estudos metodológicos já realizados. Constatam também alguns trabalhos empíricos realizados na perspectiva metodológica, de modo próximo ao que se realiza aqui.

#### 3.1 ASPECTOS PRELIMINARES SOBRE METODOLOGIA

Inicialmente, cumpre considerar que o uso da metodologia perfaz um importante instrumento de caracterização de uma pesquisa, dando-lhe a correta forma mediante a qual se empregam métodos e técnicas que são adotados para a obtenção do conhecimento acerca do objeto de estudo. Logo, seu emprego possibilita buscar a solução a um problema estabelecido, testar uma hipótese, bem como fazer cumprir objetivos que se constituem para a produção de determinado conhecimento.

Dada a amplitude de tal proposição, necessário se faz buscar a melhor forma de se escolher os métodos mais adequados e eficientes para o desenvolvimento racional de uma pesquisa, pois a escolha impacta sobremaneira na manipulação dos dados científicos. Outro ponto a se considerar é que tal escolha deve, necessariamente, estar intrinsecamente ligada aos objetivos estabelecidos, já que uma escolha errada, em termos de métodos, compromete todo um trabalho e perde o rigor metodológico imperativo a qualquer trabalho de natureza científica (POPPER, 1993).

Versando sobre método, Martins e Theóphilo (2009, p. 37) enunciam que “[...] não é mais nem menos senão a maneira de se construir boa ciência: natural ou social, pura ou aplicada, formal ou factual”. Nota-se a ênfase no que se refere ao fato da abrangência e da ligação com o fazer ciência, de onde depreende-se a forte relação com o processo da construção da verdade científica.

Ampliando tal entendimento, Marconi e Lakatos (2010) entendem que o uso dos métodos é, de certa forma, uma prerrogativa da ciência, contudo não exclusivo da mesma, pois podem ser utilizados na produção de qualquer tipo de conhecimento, seja científico ou

não científico. Em termos específicos, o método é entendido como um conjunto de atividades racionais e sistemáticas que possibilitam alcançar o objetivo de modo seguro e com maior economia.

Vale considerar as distinções descritas por Richardson (1999, p. 22), quanto ao método e à metodologia, já que, por vez, denota-se “certa confusão” dos termos. Por método ele destaca que é “[...] o caminho ou a maneira para se chegar a determinado fim ou objetivo”, que se distingue de metodologia, que perfaz “[...] os procedimentos e regras utilizadas por determinado método”. A coexistência de ambos, portanto, é a forma desejada para toda pesquisa de caráter científico.

Analisando-se Gil (2002), fica claro o quanto é fundamental que o pesquisador faça um modelo conceitual da pesquisa, antecedendo a própria, no sentido de que sejam previamente delineadas em nível de planejamento todas as etapas e, por conseguinte, estabelecidos os métodos a ser empregados, o que se admite como sendo o *design* da pesquisa.

Do exposto, tem-se, a seguir, a apreciação dos principais elementos metodológicos que se utilizam nesta dissertação, como forma de fundamentarem-se as análises da abordagem metodológica contempladas no estudo.

### 3.2 TIPOLOGIA DA PESQUISA

Emoldurar uma pesquisa científica consiste num ato bastante adverso, se considerada a complexidade dos diferentes métodos, bem como a profusão de autores, que apresentam diferentes formas de classificação, o que podem levar o pesquisador a um longo trabalho de seleção daqueles que melhor esclarecem e qualificam os métodos a serem empregados. Porém, esta garimpagem acaba por levá-lo a conhecer todos os métodos e, somente após conhecê-los, definir quais os mais afinados com sua proposição de pesquisa, já que necessitam estar alinhados com seus objetivos.

#### 3.2.1 Dos objetivos

Encontram-se na literatura, basicamente, três tipos de pesquisa, no que tange à classificação dos objetivos, verificáveis em Richardson (1999), Andrade (2002), Gil (2002),

Beuren *et al.* (2003), entre outros, que as compreendem como podendo ser classificadas em exploratória, descritiva e explicativa.

Na pesquisa exploratória, o objetivo é proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito. Pode envolver levantamento bibliográfico, entrevistas com pessoas experientes no problema pesquisado. Geralmente, assume a forma de pesquisa bibliográfica e estudo de caso. Ressalta Gil (2002, p. 41) que ela “[...] tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses [...]”

Tal pesquisa, na visão de Ruiz (2002, p. 50), consiste na “caracterização inicial do problema, de sua classificação e de sua reta definição”. Afirma, ainda, que este é o primeiro estágio de toda pesquisa científica e que “não tem por objetivo resolver de imediato um problema, mas tão somente apanhá-lo e caracterizá-lo”. Contudo, da apreciação dos autores, observa-se que esse tipo de pesquisa não é adequado para este trabalho.

A pesquisa descritiva visa à circunscrição das características de determinadas populações ou fenômenos. Uma de suas características está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário e a observação sistemática. Procura também descrever características de grupos (idade, sexo, procedência etc.), como também a descrição de um processo em uma organização, o estudo do nível de atendimento de entidades, levantamento de opiniões, atitudes e crenças de uma população etc.

Na visão de Mattar (1999, p. 86), a pesquisa descritiva é utilizada quando “[...] o propósito for descrever as características de grupos, estimarem a proporção de elementos numa população específica que tenham determinadas características ou comportamentos e descobrir ou verificar a existência de relação entre variáveis.” De modo consoante, Castro (1978, p. 66) afirma que esse tipo de pesquisa relaciona-se à “[...] descrição pura e simples de cada uma das variáveis, isoladamente, sem que sua associação ou interação com as demais sejam examinadas.”

Verifica-se que a pesquisa explicativa tem como foco identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos. É o tipo que mais aprofunda o conhecimento da realidade, porque explica a razão, o porquê das coisas. Por isso, é o tipo mais complexo e delicado.

No entender de Andrade (2002, p. 20), a maioria das pesquisas explicativas “utiliza o método experimental, que possibilita a manipulação e o controle das variáveis [...]”. Para Gil (2002, p. 42), as pesquisas explicativas apresentam como preocupação central identificar os

fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos e, quase sempre, são demonstrados com uso de meios matemáticos.

### **3.2.2 Da natureza do problema**

No que tange à natureza do problema de pesquisa, pode-se entender que ela pode ser teórica (ou pura), aplicada (empírica) e teórico-aplicada, conforme destaca Salomon (1999), Parra Filho e Santos (2000), Magalhães e Orquiza (2002), entre outros. A escolha da natureza de pesquisa se relaciona diretamente com o problema a ser estudado e, por consequência, se escolhe o mais adequado.

Na visão de Parra Filho e Santos (2000, p. 17) de acordo com o objetivo, uma “pesquisa é pura, básica ou teórica quando não tem por finalidade a utilização prática, mas contribui para o avanço do conhecimento da teoria estudada.” Logo, esta pesquisa assume um caráter de reconstruir teorias, conceitos, ideias, ideologias, polêmicas, tendo em vista, em termos imediatos, aprimorar fundamentos teóricos e, em termos mediatos, aprimorar práticas.

Afirma Demo (2000, p. 21) que uma pesquisa dita como empírica é aquela que “trata da face empírica e factual da realidade, de preferência mensurável; produz e analisam dados, procedendo sempre pela via do controle empírico e factual.” Portanto, configura-se como sendo um estudo sistemático, que é motivado pela vontade de resolverem-se problemas concretos e demonstrar a expressão mensurável dos mesmos.

Por sua vez, a natureza teórico-aplicada de uma pesquisa procura mesclar as duas formas descritas, de modo a contemplar características de ambas, que podem conjuntamente ser utilizadas na execução de um objetivo, portanto, não são mutuamente excludentes. Torna-se mais importante o desenvolvimento da pesquisa do que propriamente o modelo pelo qual se faz opção. Cumpre classificá-la corretamente, porém, como bem observa Demo (2000, p. 22), nenhum tipo de pesquisa é auto-suficiente e que, em termos práticos, mesclam-se os diversos tipos, acentuando mais esse ou aquele tipo de pesquisa.

### **3.2.3 Da abordagem do problema**

A abordagem de uma pesquisa é feita mediante a consideração das variáveis abrangidas em um estudo e, conforme se observa na literatura, Andrade (2002), Gil (2002),

Martins e Theóphilo (2009), entre outros, estabelecem duas formas de se abordar, que são: a pesquisa qualitativa e a quantitativa.

A pesquisa qualitativa, conforme descreve Pereira (1999, p. 21-22), caracteriza-se pela “investigação de eventos qualitativos, mas com referenciais teóricos menos restritivos e com maior oportunidade de manifestação para a subjetividade do pesquisador.” Continua afirmando que os “eventos de natureza qualitativa podem receber tratamento quantitativo desde que o pesquisador possa assumir algumas premissas de natureza ontológica e semântica para a concepção de seus dados” (PEREIRA, 1999, p. 39).

Assim sendo, nesta abordagem os pesquisadores utilizam os métodos qualitativos no intuito de explicar o porquê das coisas, exprimindo o que convém ser feito, mas não quantificam os valores e as trocas simbólicas. Tampouco se submetem à prova de fatos, pois os dados analisados são não-métricos (suscitados e de interação) e se valem de diferentes abordagens, podendo ser interpretadas global e individualmente.

A abordagem quantitativa fundamenta-se em rígidos critérios estatísticos, que servem de parâmetro para definição do universo a ser abordado pela pesquisa. Esse método mostra-se adequado quando há possibilidade de estabelecerem-se medidas quantificáveis e variáveis e inferências a partir de amostras de uma população (DIAS, 2000, p. 2). Logo, faz-se uso de medidas numéricas para testar constructos científicos e hipóteses ou, ainda, buscar padrões numéricos relacionados a conceitos cotidianos.

Para Portela (2004, p. 3), nesta abordagem, “os pesquisadores buscam exprimir as relações de dependência funcional entre variáveis para tratarem do como dos fenômenos. Eles procuram identificar os elementos constituintes do objeto estudado, estabelecendo a estrutura e a evolução das relações entre os elementos”. Continua a afirmar ainda que os dados utilizados sejam métricos (medidas, comparação/padrão/metro) e as abordagens podem ser experimentais, hipotético-dedutivas e verificatórias, baseando em metateorias formalizantes e descritivas.

Outra forma de se entender a abordagem de uma pesquisa é a conjugação de elementos de natureza qualitativa e quantitativa, trabalhados de forma mista, para o êxito dos objetivos propostos. Entendendo como não mutuamente excludentes, os dois podem coexistir em uma pesquisa e, assim, possibilitar sua viabilização. Demo (1995, p. 231) afirma que, “embora metodologias alternativas facilmente se unilateralizem na qualidade política, destruindo-a em consequência, é importante lembrar que uma não é maior, nem melhor que a outra. Ambas são da mesma importância metodológica”.

Sendo assim, entende-se que a utilização dos dois métodos conjugados é perfeitamente aceito e validado, já que os enfoques possuem ferramentas que, dependendo da pesquisa a ser realizada, completam-se ao ponto do pesquisador efetuar associações de ambas as perspectivas, aceitando-se, assim, uma terceira categoria ou subcategoria, que seria a pesquisa quali-quantitativa.

### 3.2.4 Das estratégias de pesquisa

Conforme destacam Gil (2002), Beuren *et al.* (2003), Martins e Theóphilo (2009) e outros, as estratégias de pesquisa referem-se à maneira pela qual se conduz o estudo e se obtêm os dados para posterior análise. Classificam tais estratégias em experimento, pesquisa bibliográfica, pesquisa documental, pesquisa *ex-post facto*, levantamento, estudo de caso, pesquisa-ação e pesquisa participante.

Especificamente, Gil (2002, p. 43) amplia esta dimensão e afirma que o elemento mais relevante para a identificação de um delineamento é o procedimento seguido na coleta de dados. De tal afirmação, propõe duas fontes a serem consideradas: o papel (pesquisa bibliográfica e a documental) e as pessoas (experimento, *ex-post facto*, levantamento, estudo de caso, pesquisa-ação e pesquisa participante).

Das fontes de papel apreciam-se: pesquisa bibliográfica elaborada a partir de materiais publicados, constituídos, principalmente, por livros, artigos de periódicos e atualmente com material disponibilizado na *internet*; e pesquisa documental, quando elaborada a partir de materiais que não receberam tratamento analítico.

Das fontes fornecidas por pessoas: pesquisa experimental, quando se determina um objeto de estudo, selecionam-se as variáveis que seriam capazes de influenciá-lo, definem-se as formas de controle e de observação dos efeitos que a variável produz no objeto; pesquisa *ex-post facto*, quando o experimento se realiza depois dos fatos; levantamento, quando a pesquisa envolve a interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer; estudo de caso, quando envolve o estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento; pesquisa-ação, quando concebida e realizada em estreita associação com uma ação ou com a resolução de um problema coletivo, assim os pesquisadores e participantes do problema estão envolvidos de modo participativo; pesquisa participante, quando se desenvolve a partir da interação entre os pesquisadores e membros das situações investigadas.



Das muitas estratégias que podem ser utilizadas, cumpre essencialmente ao pesquisador enquadrar adequadamente seu estudo mediante as técnicas descritas. Ressalta-se que as mesmas são, em muitos aspectos complementares. Portanto, seu emprego de modo conjugado é comum considerando que uma pesquisa científica possui várias etapas ao longo de sua execução.

### **3.2.5 Do método de abordagem**

Os métodos de abordagens representam os procedimentos racionais e ordenados (forma de pensar), constituídos por instrumentos básicos, que implicam utilizar a reflexão e a experimentação, para proceder à forma de alcançarem-se os objetivos pré-estabelecidos no planejamento da pesquisa (projeto). Andrade (2009), Marconi e Lakatos (2010), entre outros, expõem que os métodos podem ser subdivididos em métodos de abordagem e métodos de procedimentos.

O método dedutivo parte de teorias e leis mais gerais para a ocorrência de fenômenos particulares. Destacam Anderson e Schmidt (1961, p. 81) que a lógica dedutiva “[...] é aquela forma de raciocínio na qual nós procedemos a partir de uma afirmação geral, cuja verdade supõe-se ser inteiramente aceitável, para decidirmos sobre a propriedade de situações específicas”.

Já o método indutivo estuda os fenômenos para planos cada vez mais abrangentes, indo das constatações mais particulares às leis e teorias mais gerais, conforme se vislumbra em Andrade (2009). Este método pressupõe que a cadeia de raciocínio estabelece conexão ascendente, do particular para o geral. Logo, comprovações de ordem particular estabelecem uma visão ampla, passível de generalização.

No método hipotético-dedutivo, inicia-se pela percepção de uma lacuna nos conhecimentos acerca da qual formulam hipóteses e, pelo processo dedutivo, testa a ocorrência de fenômenos abrangidos pela hipótese. Observa-se, na fala de Andrade (2009), que este é considerado lógico por excelência, pois encontra-se historicamente relacionado com a experimentação, motivo pelo qual é bastante usado no campo de ciências naturais. Denota-se que o método indutivo, como o hipotético-dedutivo, faz uso da observação para sua análise. O que diferencia um do outro é que o método hipotético-dedutivo limita-se à generalização empírica das observações, construindo, assim, as suas teorias e leis.

Com relação ao método dialético, insere-se no mundo dos fenômenos através de sua ação recíproca, da contradição inerente ao fenômeno e da mudança dialética, que ocorre na natureza e na sociedade. Gil (2002) destaca que a abordagem dialética possui alguns princípios existentes no método: princípio de unidade e luta dos contrários; princípio da transformação das mudanças quantitativas em qualitativas; princípio da negação da negação. Esta abordagem é contrária a todo conhecimento rígido, pois tudo é composto em constante mudança.

### **3.2.6 Do ambiente de pesquisa**

O ambiente de pesquisa corresponde à realização propriamente dita da pesquisa, em termos de lugar, correspondendo aonde o pesquisador busca os seus dados, sua fonte de pesquisa, lugares e situações nas quais se podem extrair os estudos necessários para a pesquisa. Na literatura observam-se algumas formas de classificação que, no entender de Andrade (2002), Gil (2002) e Santos (2004), são três possibilidades: pesquisa bibliográfica, pesquisa de laboratório e pesquisa de campo.

A pesquisa de campo (estudo) caracteriza-se pela busca do aprofundamento de uma realidade específica, geralmente realizada mediante observação direta das atividades do grupo estudado e de entrevistas com informantes, para captar as explicações e interpretações do que ocorre naquela realidade.

Afirma Ventura (2002, p. 79) que a pesquisa de campo deve merecer grande atenção, pois devem ser indicados os critérios de escolha da amostragem, bem como a forma pela qual serão coletados os dados e os critérios de análise dos dados obtidos.

Já a pesquisa bibliográfica pode constituir num trabalho independente, supondo que todo trabalho que se pretende alcançar o cunho científico implica uma pesquisa científica preliminar. Para Gil (2002), a pesquisa bibliográfica consiste em uma base em material já elaborado, constituído, principalmente, de livros e artigos científicos. Embora em quase todos os estudos seja exigido algum tipo de trabalho dessa natureza, há pesquisas desenvolvidas exclusivamente a partir de fontes bibliográficas. Incluem-se no ambiente de pesquisa bibliográfico todas as observações e confecção do trabalho em obras escritas, podendo apresentar-se de diversas maneiras, tais como: livros, revistas, teses, anais, congressos, entre outros.

No que tange ao ambiente em laboratório, o pesquisador tem liberdade de manipular as variáveis relacionadas com o objeto de estudo em questão, possibilitando comprovar ou refutar hipóteses, além de estabelecer relações entre as variáveis. Gil (2002) expõe que pode ser experimental e não experimental. Com relação às pesquisas bibliográficas e de campo, não têm caráter experimental. São de simples observação controlada, na medida em que o pesquisador não manipula as variáveis, não as isola, não provoca eventos, mas tão somente observa-os e registra-os, enquanto que as de laboratório, ao contrário, permitem que o pesquisador reitere, provoque e produza fenômenos em condições de controle.

### 3.3 PESQUISAS PRÉVIAS QUE ABORDAM CARACTERÍSTICAS BIBLIOGRÁFICAS E METODOLÓGICAS

Denotam-se, na literatura, várias pesquisas que procuram fazer um estudo bibliográfico/metodológico em Contabilidade Gerencial, os quais objetivam conhecer a forma como se tem feito pesquisas na área, bem como ter ciência das principais abordagens metodológicas utilizadas. Sendo uma das perspectivas deste estudo, verificar quais as principais abordagens que os autores fazem uso nas teses e dissertações, procedeu-se uma análise de alguns estudos já publicados sobre o assunto.

Oliveira (2002) buscou analisar as características dos periódicos brasileiros de contabilidade. Evidenciou-se uma mudança no paradigma contábil, para o foco na CG e assuntos pertinentes. Percebeu-se a carência de publicações sobre contabilidade internacional, contabilidade e mercado de capitais e contabilidade social e ambiental.

No trabalho de Kroenke e Cunha (2003), o objetivo era verificar as publicações sobre harmonização contábil, no período de 2004 a 2007, em eventos nacionais de classificação A Qualis/CAPES. Averiguaram que os eventos com a maior concentração de artigos coletados e selecionados com as palavras-chave “harmonização”, “padronização”, “convergência” e “normatização” foram do EnANPAD (Encontro da Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em Administração), três artigos analisados foram do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade e um do EnANPAD.

A pesquisa de Mendonça Neto *et al.* (2004) centrou-se em analisar a distribuição, as características metodológicas, a evolução, a temática e a produtividade dos autores das publicações em contabilidade entre 1990 à 2003, nos periódicos nacionais A Qualis/CAPES. O trabalho resultou em dados que as IES com maior número de publicações foram: USP,

FGV-SP, FGV-RJ e UFRGS. O Estado de São Paulo teve 51,1% dos artigos publicados. Já o número de autores com uma só publicação é maior do que o indicado por outros trabalhos.

Para Leite Filho (2006), que analisou a produtividade científica dos autores em anais de congressos e periódicos de contabilidade brasileiros, concluiu que nos periódicos a ênfase é em estudos de autoria singular e nos anais de congressos, em co-autoria e que a maioria dos autores são masculinos. Detectou também que há indícios de endogenia de instituições nacionais, concentração de autoria vinculada a poucas instituições e os autores mais prolíficos apresentam mais de 26% dos artigos.

O estudo de Hesford *et al.* (2006) tinha como cerne investigar os diferentes métodos de pesquisa, os temas estudados, as fontes empregadas e a comunidade de estudiosos em 10 revistas, em duas décadas em Contabilidade Gerencial. Detectaram mudanças ao longo do tempo a partir do controle orçamental e organizacional para mensuração de *performance*. Também foi observado um declínio da pesquisa ao longo do tempo, e um aumento na documental, de caso e de campo. Em termos de disciplinas, a maioria das pesquisas de contabilidade de gestão permaneceu enraizada na economia.

Cardoso *et al.* (2007) buscaram traçar um perfil da pesquisa em custos sobre Contabilidade e Controle Gerencial do EnANPAD, desde a sua inauguração como área autônoma, em 1998, até 2000. Chegaram à conclusão de que houve um grande aumento da quantidade de artigos sobre contabilidade, o que refletiu diretamente no crescimento da área de custos. Contudo, não ocorreu crescimento qualitativo das pesquisas sobre custos. Tal artigo apresenta o estado da arte da pesquisa em contabilidade de custos no EnANPAD.

O estudo de Rocha, Araújo e Silva (2009), que procurou analisar as pesquisas em Contabilidade Gerencial (CG) publicadas nos periódicos internacionais, nos últimos dez anos, detectou que o Sistema de Controle Gerencial (SCG) foi o predominante para os autores brasileiros nos 195 artigos avaliados, seguindo-se uma tendência de replicar os estudos internacionais. Houve, ainda, uma diminuição das publicações em CG no último Encontro, sobretudo, da tipologia SCG. Em contrapartida, a tipologia “outros”, que abrange novas áreas da CG, vem crescendo desde 2005, o que permite concluir que os pesquisadores brasileiros têm explorado mais essas áreas que estão surgindo.

O que se verifica na apreciação dos estudos acima é uma evolução e preocupação cada vez maior em se conhecer a forma como os trabalhos são realizados em termos metodológicos, bem como em saber quais são as áreas mais pesquisadas, métodos e técnicas mais apreciados pelos pesquisadores de modo a se ter um banco de dados sobre o assunto.

Entende-se como um aspecto importante estudos dessa natureza, pois evidenciam as formas como se tem produzido pesquisa em termos metodológicos, dado que, ao longo do tempo, não somente as práticas vão avançando, mas a própria pesquisa em si passa por um processo de refinamento na busca por respostas às necessidades da produção do conhecimento científico.

## 4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS DA PESQUISA

Destaca-se, aqui, o enquadramento metodológico da pesquisa, levando em consideração que somente se ponderam os métodos e técnicas de pesquisa quando se tem um problema claramente definido na forma de objetivos a serem cumpridos. Logo, a escolha dos procedimentos adequados só ocorre quando se vislumbra que a determinação concernente à escolha dos métodos seja feita diante dos enunciados científicos e dos objetivos selecionados.

Sendo assim, tem-se, a seguir, o *design* da pesquisa em termos de métodos e técnicas utilizadas com vistas a se conferir a esta dissertação o caráter científico.

### 4.1 CARÁTER TEÓRICO-METODOLÓGICO

A austeridade metodológica a ser empregada em trabalhos de natureza científica requer que se respalde o estudo empírico em teorias que o suportem. Tal fato exige do pesquisador um trabalho de prospecção dos elementos teóricos conhecidos e, portanto, validados em termos de conhecimentos científicos, que se realiza a seguir.

#### 4.1.1 Teoria de base

A prática da ciência passa, necessariamente, pela adequação e o rigor metodológico. De certa forma, isso implica uso de termos científicos, em elaborações teóricas ou mesmo na designação de fenômenos, quase sempre abrigados no conhecimento que se tem disponível até então. Contudo, nem sempre há uma teoria já desenvolvida, que suporta as mais diferentes possibilidades de estudos, ainda mais se considerados os mais diferentes “ramos da ciência”.

Entendendo o conhecimento como manifestação da ciência em diferentes áreas, como exatas, humanas, sociais, naturais, entre outras tantas, sempre se pode buscar em um ramo da ciência uma teoria já desenvolvida, para amparar estudos específicos em outros ramos da ciência. Em tal perspectiva, aqui se empregou uma teoria ancorada no IMAP (*on-line*, 2010), para respaldar a teoria de base deste trabalho, no que refere à abordagem temática.

Para o *International Management Accounting Practice*, a Contabilidade Gerencial teve fases de desenvolvimento, claramente delimitadas, o qual demonstra sua abrangência ao longo da sua existência, e que são destacados nos seguintes estágios:

- **Estágio 1** - Antes de 1950; cujo foco foi na determinação dos custos e controle financeiro, através da utilização do orçamento e das tecnologias de contabilidade de custos;
- **Estágio 2** – A partir de 1965; no qual o foco mudou para o fornecimento de informações para o planejamento de gestão e controle, através da utilização de tecnologias tais como: análise de decisão e contabilidade por responsabilidade;
- **Estágio 3** – De 1985 em diante; aqui a atenção estava voltada para a redução dos desperdícios de recursos utilizados nos processos do negócio, através da utilização de análise de processos e tecnologias de gestão de custos;
- **Estágio 4** – Depois de 1995; a atenção foi deslocada para a geração ou criação de valor através do uso eficaz dos recursos, através da utilização de tecnologias que analisam os direcionadores de valor do cliente, valor para o acionista e inovação organizacional.

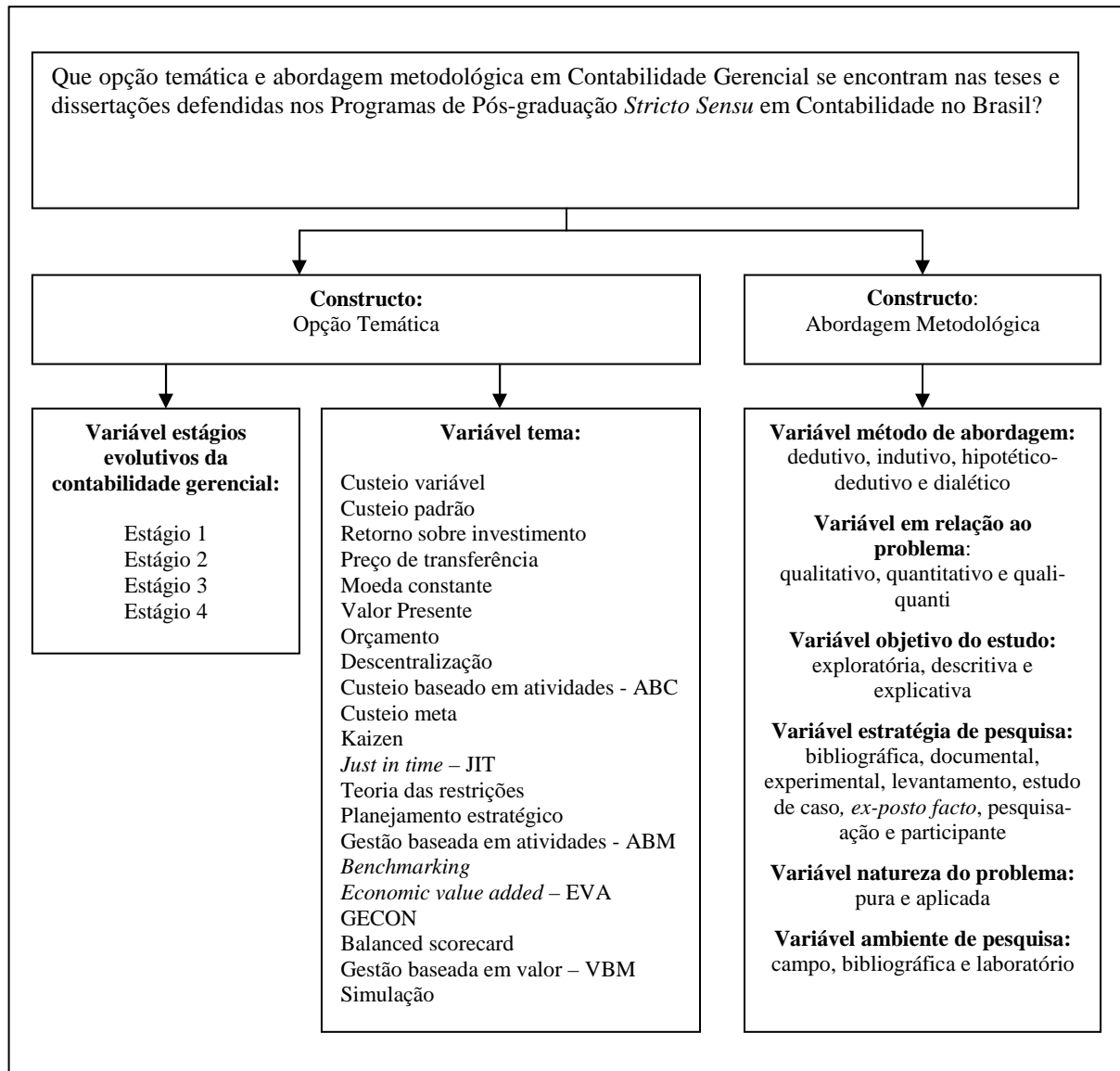
O próprio IMAP (1998) descreve que tais estágios são reconhecíveis e representam uma evolução gradual da contabilidade gerencial ao longo do tempo, contudo não se observam rupturas entres os mesmos, de modo que um novo estágio nada mais é do que a evolução do anterior com novos elementos acrescidos, seguindo a necessidade dos usuários e a evolução da própria sociedade. Em termos operacionais, as teses e dissertações foram aqui estudadas na perspectiva de se enquadrá-las nos estágios descritos.

Com relação à abordagem metodológica, este trabalho se respalda a partir do entendimento de Richardson (1999), e Theóphilo e Martins (2009), os quais descrevem alguns elementos tidos como inerentes a uma correta classificação metodológica, para se considerar um trabalho de natureza científica, e aqui foram verificados nas teses e dissertações, com vistas a ter ciência sobre quais os mais utilizados em produções científicas desta natureza.

Especificamente, serão verificados, em termos de análise, os seguintes aspectos metodológicos: quanto ao método de abordagem; em relação ao problema; em relação ao objetivo do estudo; quanto à estratégia de pesquisa; e quanto à técnica de coleta de dados. Com tais elementos estabelecidos, julgou-se como adequado o suficiente para proceder e conhecer quais as técnicas mais presentes.

#### 4.1.2 Desenho da pesquisa

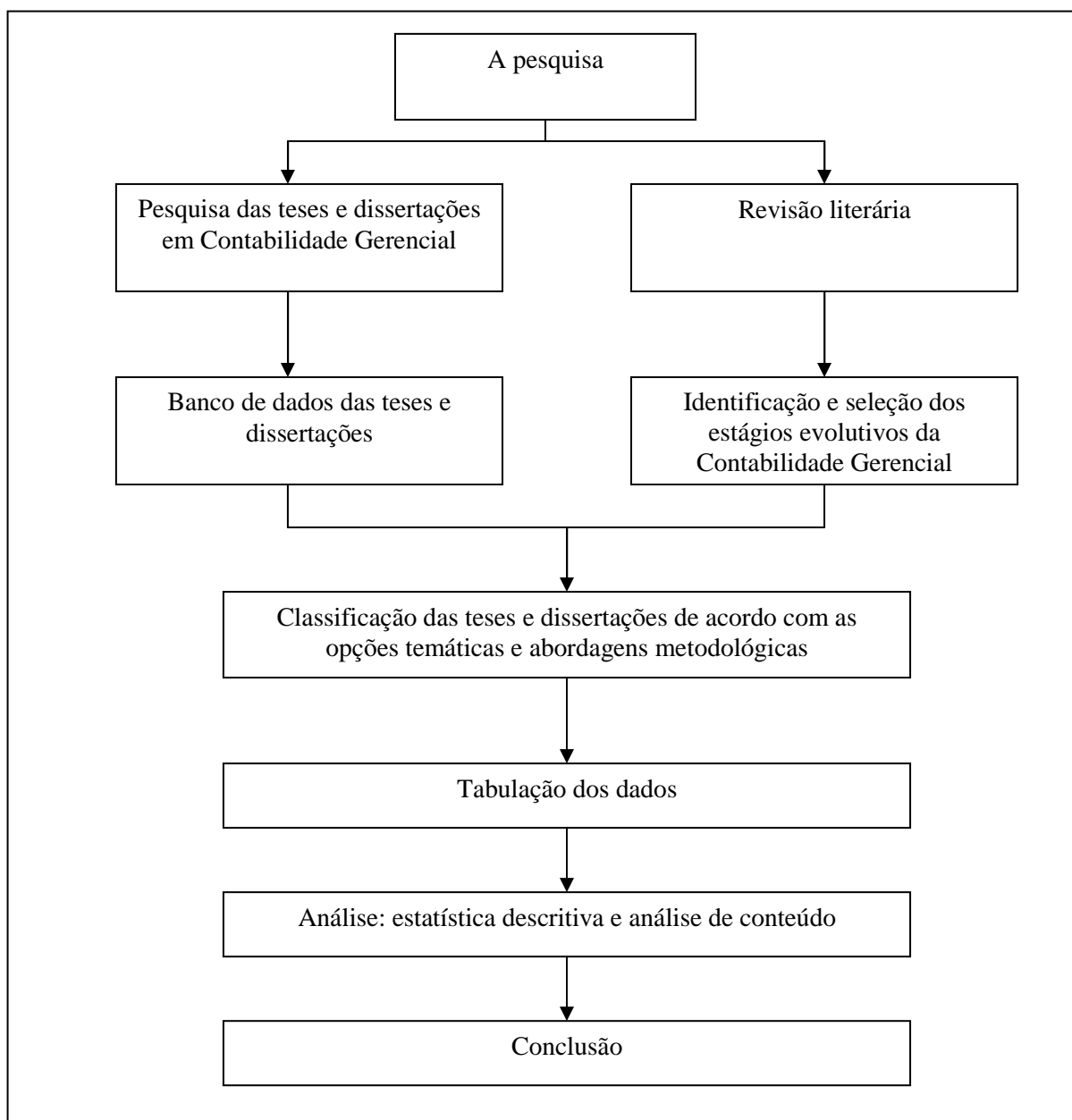
Buscando esclarecer a forma como a pesquisa se realizará, em termos de etapas, elaborou-se o desenho (Figura 2) e o fluxograma da pesquisa (Figura 3), a saber.



**Figura 2 – Desenho da Pesquisa**

Fonte: o autor (2011)





**Figura 3 - Fluxograma da Pesquisa**

Fonte: o autor (2011)

#### 4.1.3 Construtos e definições operacionais das variáveis

Os elementos estudados nessa dissertação são apresentados na forma de constructos e variáveis. Kerlinger (1973, p. 28-29) destaca o que é um *constructo*, remetendo ao que se entende por conceito, ao afirmar que “um *constructo* é um conceito” que se estabelece com fins de um estudo em determinadas situações, adotado propositalmente com intenção científica especificada.

Outro elemento deve ser entendido no universo científico: as variáveis, e na visão de Kôche *apud* Freitas (1994, p. 107), uma “variável é qualquer quantidade ou característica que pode possuir diferentes valores numéricos”, ou seja, configuram-se em todos os aspectos, fatores, propriedades, características, mensuráveis ou que possam vir a ser mensurados, discerníveis em um objeto de estudo, mediante os valores que assumem. Assim, se é estabelecido um *constructo*, em um nível mais detalhado, este deve ser pormenorizado em variáveis, que são, em essência, o que será estudado.

Vislumbrando esclarecer os elementos aqui contemplados, ilustram-se, no quadro abaixo, quais os estágios evolutivos de modo a contemplar as temáticas das teses e dissertações elaboradas na forma de constructos e variáveis. Embora os estágios sejam consequenciais, no sentido de que a cada novo estágio evolutivo os elementos do anterior permanecem e novos vão sendo incorporados, adotou-se a classificação do IMAP (1998), como forma de viabilização, onde consta de modo claro cada um destes estágios.

No que tange ao enquadramento metodológico, os autores que se utilizam são Richardson (1999) e Theóphilo e Martins (2009). Partindo da classificação proposta pelos autores, estabeleceram-se quais são os constructos e as variáveis selecionadas para a realização desta pesquisa.

A partir dos elementos destacados acima, elaborou-se o quadro-resumo, com vistas a esclarecer as variáveis a se utilizar no estudo.

Constructo	Variáveis	Variáveis específicas	Referências
Opção temática	Temas	Custeio variável Custeio padrão Retorno sobre investimento Preço de transferência Moeda constante Valor Presente Orçamento Descentralização Custeio baseado em atividades - ABC Custeio meta Kaizen <i>Just in time</i> – JIT Teoria das restrições Planejamento estratégico Gestão baseada em atividades - ABM <i>Benchmarking</i> <i>Economic value added</i> – EVA GECON Balanced scorecard Gestão baseada em valor – VBM Simulação	IMAP <i>International Management Accounting Practice</i> , (1998)

	Estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial	<b>Estágio 1:</b> foco na determinação dos custos e controle financeiro, através da utilização do orçamento e das tecnologias de contabilidade de custos;	
		<b>Estágio 2:</b> foco no fornecimento de informações para o planejamento de gestão e controle, através da utilização de tecnologias tais como: análise de decisão e contabilidade por responsabilidade;	
		<b>Estágio 3:</b> a atenção voltada para a redução dos desperdícios de recursos utilizados nos processos do negócio, através da utilização de análise de processos e tecnologias de gestão de custos;	
		<b>Estágio 4:</b> atenção deslocada para a geração ou criação de valor através do uso eficaz dos recursos, através da utilização de tecnologias que analisam os direcionadores de valor do cliente, valor para o acionista e inovação organizacional.	
Abordagem Metodológica	Quanto ao método de abordagem	Dedutivo	Richardson (1999); Theóphilo e Martins (2009).
		Indutivo	
		Hipotético-dedutivo	
		Dialético	
	Em relação ao problema	Qualitativo	
		Quantitativo	
		Quali-quantitativo	
	Em relação ao objetivo do estudo	Exploratória	
		Descritiva	
		Explicativa	
	Quanto à estratégia de pesquisa	Bibliográfica	
		Documental	
		Experimental	
		Levantamento	
		Estudos de casos	
		<i>Ex post-facto</i>	
		Pesquisa-ação	
		Participante	
	Quanto à natureza do problema	Pura	
		Aplicada	
	Quanto ao ambiente de pesquisa	Campo	
		Bibliográfica	
		Laboratório	

**Quadro 3 – Resumo dos constructos e variáveis da pesquisa**

Fonte: o autor (2011)

## 4.2 ESTRATÉGIAS DE PLANEJAMENTO DA PESQUISA

A realização de uma pesquisa passa necessariamente por uma etapa de preparação e planejamento, exigindo que se estabeleçam quais as estratégias que serão adotadas como diretrizes de ação, frente aos objetivos propostos. Desta forma, o processo de investigação científica procura atingir o conhecimento de forma sistematizada e segura.

Visando trilhar por este caminho, aqui se planejou um processo de investigação científica, a saber, que foi seguido para a obtenção do êxito e responder a questão de pesquisa proposta, detalhado abaixo.

### 4.2.1 Abordagem metodológica

De acordo com a classificação utilizada por Andrade (2002, p. 25), os métodos de abordagem derivam da forma de raciocínio utilizada e compreendem: método dedutivo; método indutivo; método hipotético-dedutivo e método dialético. Corroboram Lakatos e Marconi (2006), ao afirmar que os métodos podem ser subdivididos em métodos de abordagem e métodos de procedimentos.

Entende-se apropriado para a realização desta investigação científica o método indutivo, pois se procederá ao estudo dos fenômenos, indo das constatações mais particulares às leis e teorias mais gerais, no sentido de inferir em qual temática de Contabilidade Gerencial repousa cada tese ou dissertação.

### 4.2.2 Abordagem com relação ao problema

Ao considerar a natureza das variáveis envolvidas num estudo, é possível encontrar dois tipos de pesquisa: a qualitativa e a quantitativa. Todavia muitos dos autores pesquisados não tratam isso como um tipo de pesquisa, mas sim como uma abordagem, como é o caso, por exemplo, de Gil (2002) e Andrade (2002). Dessa forma, para efeitos deste estudo, serão consideradas como abordagens de avaliação quantitativa e qualitativa e não como pesquisas do tipo quantitativas e qualitativas.

Em consonância com os propósitos desta pesquisa, perceber os estágios evolutivos da contabilidade gerencial a partir do estudo das teses e dissertações e, ainda, da classificação metodológica utilizada nas mesmas, entende-se que, em sua essência, neste trabalho se utiliza

a abordagem qualitativa. Não obstante, tal evento pode ser estudado por meio de uma abordagem quantitativa, até porque, como afirma Kaplan (1975, p. 182), “Nenhum problema é de natureza puramente qualitativa; pode sempre ser abordado em termos quantitativos”.

Ressalta-se que Pereira (1999, p. 22) considera “[...] a análise de dados qualitativos apenas como uma alternativa metodológica, de natureza quantitativa, para se tratar do mesmo objeto.” Ele denomina isso de abordagem quantitativa para o estudo de um evento qualitativo, abordagem essa em voga neste projeto de pesquisa, contudo, por não serem mutuamente excludentes, far-se-á uso de ambos, pois o estudo da opção temática e da abordagem metodológica tem natureza qualitativa e a quantificação das variáveis possui características quantitativas, logo conclui-se que é adequado classificar este trabalho como quali-quant.

#### **4.2.3 Abordagem com relação ao objetivo do estudo**

No que tange aos objetivos, uma pesquisa pode ser classificada como exploratória, descritiva e explicativa. Para uma maior compreensão, Andrade (2009, p. 114) diferencia as abordagens:

A pesquisa exploratória é o primeiro passo de todo o trabalho científico. São finalidades de uma pesquisa exploratória, sobretudo quando bibliográfica, proporcionar maiores informações sobre determinado assunto; facilitar a delimitação de um tema de trabalho; definir os objetivos ou formular as hipóteses de uma pesquisa [...]. Uma das características da pesquisa descritiva é a técnica da coleta de dados, realizada principalmente através de questionários e da observação sistemática. [...] A pesquisa explicativa tem por objetivo aprofundar o conhecimento da realidade, procurando a razão, o “porquê” das coisas.

Gil (2002, p. 42) explica que “As pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno [...]”. Em alusão à fala do autor, compreende-se ser esse o caso deste estudo, uma vez que se pretende descrever os aspectos evolutivos e metodológicos da produção científica nacional em Contabilidade Gerencial.

#### **4.2.4 Abordagem quanto à estratégia de pesquisa**

Quanto aos procedimentos técnicos, existe um leque de classificações para a pesquisa. De acordo com Magalhães e Orquiza (2002), podem ser assim definidas:

- a) bibliográfica, que é elaborada a partir de livros, artigos, teses e outros materiais

publicados.

- b) documental, onde a busca por informações ocorre através de referências que ainda não tiveram tratamento científico e geralmente são coletadas nos arquivos de instituições.
- c) experimental, que parte da formulação de hipóteses, estudando-se os resultados entre uma ou mais variáveis.
- d) levantamento, que é um tipo de pesquisa onde existe a interrogação direta do universo que é objeto de análise.
- e) estudos de casos, que são métodos de pesquisa onde há uma análise intensiva de uma situação particular, observada pessoalmente pelo pesquisador.
- f) *ex-post facto*, o investigador não tem controle sobre as variáveis em questão, visto que elas já ocorreram e não podem ser manipuladas, apenas estudadas e interpretadas.
- g) pesquisa-ação, que ocorre quando pesquisador e pesquisado interagem para solução de algum problema.
- h) participante, que é basicamente como a anterior, só que neste tipo de pesquisa não existe um problema a ser solucionado; apenas há interação para que o objeto de estudo seja melhor analisado.

Em relação aos procedimentos, a pesquisa se classifica como pesquisa documental, haja vista os argumentos encontrados em Silva e Grigolo *apud* Raupp e Beuren *in* Beuren (2003, p. 89). A pesquisa documental vale-se de materiais que ainda não receberam nenhuma análise aprofundada.

Também assume características de pesquisa bibliográfica, na medida em que se faz uso da literatura para sustentar o aspecto empírico e de *ex-post facto*, já que visa selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, buscando extrair dela algum sentido e introduzir-lhe algum valor, podendo, desse modo, contribuir com a comunidade científica, a fim de que outros possam voltar a desempenhar futuramente o mesmo papel.

#### 4.2.5 Abordagem quanto às técnicas de coleta de dados

Existem, basicamente, dois tipos de técnicas de coleta de dados (GIL, 2002):

- a) **dados primários:** são aqueles que ainda não sofreram estudo e análise. São obtidos mediante utilização de: questionário fechado, questionário aberto,

formulário, entrevista estruturada ou fechada, entrevista semiestruturada, entrevista aberta ou livre, entrevista de grupo, discussão de grupo, observação dirigida ou estruturada, observação livre, entre outros.

- b) **dados secundários:** são aqueles que já se encontram disponíveis e já foram apreciados em estudos e análises (livros, teses, dissertações, etc.).

Neste estudo, a técnica a ser utilizada será a de dados primários, pois as teses e dissertações não foram estudadas e analisadas na perspectiva aqui utilizada, logo, configura-se como o primeiro estudo diante dos objetivos e delimitações aqui estabelecidos e na perspectiva evidenciada.

#### **4.2.6 Abordagem quanto à dimensão de tempo**

A presente pesquisa tem caráter de longitudinal, já que consiste em um estudo retrospectivo, no sentido de se conhecer uma determinada população ao longo de um período (COOPER; SCHINDLER, 2003, p. 129-130), pois contempla toda a história de existência dos programas de Pós-graduação em *Stricto Sensu* em Contabilidade.

Esta investigação considera o período de 1973, ano de início do primeiro programa, que resultou na primeira defesa de dissertação em 1975 até o ano de 2009, abrangendo e incorporando todos os programas que foram surgindo e que sejam recomendados pela CAPES, considerando como elementos de análise as mudanças evolutivas nos seus aspectos temáticos e metodológicos, verificados nas teses e dissertações dos Programas de Pós-graduação *Stricto Sensu* em Contabilidade.

#### **4.2.7 Abordagem quanto ao escopo do estudo**

A população da pesquisa a ser realizada, de forma censitária, constará de todas as teses e dissertações defendidas no Brasil nos 19 Programas de Pós-graduação em *Stricto Sensu* em Contabilidade, recomendados pela CAPES, até 2009. Depois de coletada, junto aos programas, mediante a pesquisa nos sites dos respectivos programas, bem como visitas às bibliotecas, procedeu-se à análise e separação dos trabalhos exclusivamente voltados para a área de Contabilidade Gerencial, constituindo, assim, a amostra da pesquisa composta de 47 teses e 475 dissertações.

Esclarece-se, especificamente, que a amostra fundamentada nos programas existentes é destacada no Quadro 4, a seguir, onde se apresentam, respectivamente, os programas a serem apreciados e a quantidade de teses e dissertações.

ORDEM	INSTITUIÇÃO	Total de teses	Total de dissertações
1	Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE	0	11
2	Universidade Regional de Blumenau - FURB	0	21
3	Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP	0	58
4	Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ	0	72
5	Universidade Federal do Amazonas- UFAM	0	0
6	Universidade Federal da Bahia- UFBA	0	2
7	Universidade Federal do Ceará – UFC	0	1
8	Universidade Federal do Espírito Santo - UFES	0	0
9	Universidade Federal de Minas Gerais- UFMG	0	3
10	Universidade Federal de Pernambuco- UFPE	0	1
11	Universidade Federal do Paraná- UFPR	0	12
12	Universidade Federal do Rio de Janeiro- UFRJ	0	27
13	Universidade Federal de Santa Catarina- UFSC	0	6
14	Universidade de Brasília (Compartilhado UnB, UFPB, UFRN)	0	40
15	Centro Universitário Álvares Penteado - UNIFECAP	0	56
16	Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS	0	26
17	Universidade Presbiteriana Mackenzie – UPM	0	0
18	Universidade de São Paulo/ SP – USP-SP	47	136
19	Universidade de São Paulo/ RP – USP-RP	0	3
<b>Total</b>		<b>47</b>	<b>475</b>

**Quadro 4 – Relação dos Programas de Pós-graduação *Stricto Sensu* em Contabilidade e quantidades de teses e dissertações em Contabilidade Gerencial componentes do estudo.**

Fonte: a pesquisa

#### 4.3 INSTRUMENTO DA PESQUISA

A tabulação dos dados da pesquisa realizou-se mediante a utilização de um formulário no qual consta o universo da pesquisa, relacionado por programa e ano de defesa das teses e dissertações, devidamente analisadas quanto aos aspectos temáticos e metodológicos, consoantes com as variáveis estabelecidas em cada uma das abordagens do estudo.

A fim de melhor detalhar, destaca-se no quadro uma prévia da tabulação adotada para as análises, onde consta a forma de tabulação pela qual se organizaram os dados.



TESES/DISSERTAÇÕES					OPÇÃO TEMÁTICA														
Ordem	Ano	Instituição/ Programa	Título da Tese /dissertação	Autor	Tema central														
					Estágio 1				Estágio 2				Estágio 3				Estágio 4		
					Custeio por absorção								Custeio baseado em atividades - ABC				Economic value added - EVA		
					Custeio variável								Custeio meta				GECON		
					Custeio padrão								kaizen				Balanced scorecard		
					Retorno sobre investimento								Just in time - JIT				Gestão baseada em valor - VBM		
					Preço de transferência								Teoria das restrições						
					Moeda constante								Planejamento estratégico						
					Valor Presente								Gestão baseada em atividades - ABM						
					Orçamento								Benchmarking						
					Descentralização														
1																			
2																			

**Quadro 5 – Formulário modelo de análise temática das teses e dissertações**

Fonte: a pesquisa

TESES/DISSERTAÇÃO					ABORDAGEM METODOLÓGICA																						
Ordem	Ano	Instituição/ Programa	Título da Tese / Dissertação	Autor	Dos objetivos			Da natureza do problema		Da abordagem do problema			Das estratégias de pesquisa							Do método de abordagem				Do ambiente de pesquisa			
					Exploratória	Descritiva	Explicativa	Pura (teórica)	Aplicada (empírica)	Qualitativa	Quantitativa	Quali-quantitativa	Bibliográfica	Documental	Experimental	Ex-post facto	Levantamento	Estudo de caso	Pesquisa-ação	Participante	Dedutivo	Indutivo	Hipotético-dedutivo	Dialético	Campo	Bibliográfica	Laboratório
1																											
2																											

**Quadro 6 – Formulário modelo de análise metodológica das teses e dissertações**

Fonte: a pesquisa

Nos quadros, tem-se o modelo de organização dos dados na planilha, onde as teses e dissertações pesquisadas são detalhadas de acordo com as variáveis estudadas, onde serão segmentadas pelos temas abordados e devidamente enquadradas quanto ao estágio evolutivo. Em seguida, utiliza-se o mesmo banco de dados para proceder à identificação de quais as técnicas metodológicas foram utilizadas pelos pesquisadores.

#### 4.4 POPULAÇÃO DE ESTUDO

A população, ou universo da pesquisa, refere-se ao grupo de elementos que serão pesquisados no trabalho. Richardson (1999, p. 157) refere-se a universo ou população como o “conjunto de elementos que possuem determinadas características”. Magalhães e Orquiza (2002, p. 31) complementam afirmando que “a delimitação da população consiste em explicar que pessoas, coisas, fenômenos, etc. serão pesquisados, enumerando suas características comuns, como, por exemplo, sexo, faixa etária, organização a que pertencem, comunidade onde vive, etc”.

Aplicando os conceitos dos autores, tem-se que o universo da pesquisa, em consonância com a delimitação já procedida anteriormente, compreende todas as dissertações e teses defendidas nos Programas brasileiros de Pós-graduação *Stricto Sensu* em

Contabilidade, reconhecidos pela CAPES, no período delimitado, na temática de Contabilidade Gerencial, perfazendo a população-alvo do estudo (COSTA, 2010).

Ressalte-se que, tendo em vista o fato da pesquisa ser censitária, em que se trabalhará com todos os elementos que compõem a população-alvo, não será necessário o estabelecimento de uma amostra ou subconjuntos para proceder à pesquisa.

#### 4.5 COLETA, TRATAMENTO ESTATÍSTICO E ANÁLISE DE DADOS

As fontes de coleta de dados referem-se aos locais onde se colhem os dados que proporcionem e/ou auxiliem na busca dos resultados da pesquisa. Deste modo, constituem uma fase importante do estudo e que deve ser desenvolvida cautelosamente para que resultem em dados relevantes à pesquisa.

Uma vez definidas as fontes, os métodos de coleta de dados especificam de que maneira os dados foram obtidos junto às respectivas fontes. Assim, ante ao universo de população estabelecido, as fontes e os métodos de coleta dos dados compreendem as dissertações e teses, que serão coletadas nas bibliotecas/secretarias dos respectivos Programas de Pós-graduação, por meio de solicitação emitida pelas bibliotecas da Universidade Federal do Paraná e da Universidade Estadual de Maringá, utilizando o mecanismo Comut – Serviço de Comutação Bibliográfica –, por meio de consulta ao site dos programas, quando as dissertações e teses estiverem disponíveis em meio eletrônico.

De acordo com Vergara (2006, p. 59), a fase de “tratamento dos dados refere-se àquela seção na qual se explicita para o leitor como se pretende tratar os dados a coletar”. A autora ainda explica que os “objetivos são alcançados com a coleta, o tratamento e, posteriormente, com a interpretação dos dados”. Entende-se, então, que o tratamento dos dados refere-se a uma etapa imprescindível para que se obtenha um resultado coerente e satisfatório.

Tendo em vista os propósitos dessa investigação, procedeu-se à técnica de análise de conteúdo, que corresponde a uma técnica de investigação que tem por desígnio a exposição objetiva, sistemática e qualitativa do conteúdo manifesto na comunicação (BARDIN, 1997). Em seguida, os dados foram analisados por meio de estatística descritiva, obtendo, assim, as frequências absolutas e relativas em termos de ocorrência.

Na análise estatística, fez-se uso do *software Microsoft Excel*, onde todos os dados coletados foram inseridos e, em seguida, procede-se ao processamento e são analisados à luz

do objetivo. Em epítome, fez-se uso de planilhas eletrônicas para classificar e obter as ocorrências temáticas e metodológicas, que foram apresentados na forma de recursos gráficos e tabelas de frequências.

## 5 ANÁLISE DOS DADOS

Ao longo desta seção, faz-se a descrição da amostra e análise dos dados da investigação, que se inicia com a caracterização das teses e dissertações na forma de um histórico da pesquisa. Na sequência, faz-se o uso da estatística descritiva e análise do conteúdo das mesmas, para verificar as opções temáticas e abordagens metodológicas que foram utilizadas nos trabalhos apreciados.

### 5.1 HISTÓRICO DA PESQUISA

A pesquisa teve seu início a partir da visita ao sítio da CAPES, de onde se obteve a relação das instituições de ensino superior que ofertam cursos de Pós-graduação *Stricto Sensu* em Contabilidade até o ano de 2009. Foram verificados, então, 19 programas que ofertam tais cursos, sendo que não se fez distinção entre os programas com características acadêmicas e profissionais, sendo aceitos, portanto, todos os vigentes até esta data.

Após obter a quantidade e o nome dos programas, procedeu-se a uma pesquisa individual nos sítios de cada instituição, com intuito de verificar a relação de todas as teses e dissertações (população) defendidas até 2009. Em seguida, houve uma análise individual desta, basicamente pautada nos resumos e títulos, com vistas a determinar a amostra da pesquisa, que são as teses e dissertações defendidas em Contabilidade Gerencial.

O critério para seleção da amostra segue rigorosamente os temas constituintes dos estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial preconizado pelo IMAP (1998), que foram explicitados na seção 2 desta dissertação. Logo, a temática verificada nas teses e dissertações que constam nos estágios evolutivos foi determinante para o estabelecimento da amostra, já que este estudo preza exatamente realizar um enquadramento quanto aos mesmos.

Afirma-se que este foi o critério preponderante para a seleção da amostra. Embora aqui se realize também um estudo da abordagem metodológica, este foi realizado após a definição de quais teses e dissertações são passíveis de análise à luz dos estágios evolutivos. Portanto, foi o enquadramento temático o primeiro critério de determinação e, a seguir, que se procedeu à análise metodológica.

A forma pela qual se buscou acessar cada tese e dissertação foi, num primeiro instante, mediante o sítio de cada programa. Como muitos deles não disponibilizam tais trabalhos na forma *online*, teve início uma fase de contato telefônico e correio eletrônico para encontrar formas alternativas de acesso aos trabalhos, além do envio por correio eletrônico com a devida solicitação aos próprios autores. Pouco resultado se obteve em tal tentativa, em função de boa parte do material não estar digitalizado e, logo, não postado nos sítios.

Outro agravante detectado é o atraso na disponibilização dos mesmos nas páginas eletrônicas dos programas, que relataram não dispor de pessoal suficiente para realizá-lo. Logo, é feito lentamente e de modo retroativo, ou seja, dos mais recentes aos mais antigos.

Na busca por ampliar o acesso ao material de estudo, recorreu-se à biblioteca da Universidade Estadual de Maringá, para solicitar uma cópia dos trabalhos via COMUT, sistema de trocas de materiais entre bibliotecas, e visita à biblioteca da Universidade de São Paulo. Verificou-se uma dificuldade adicional: que a maioria dos programas estava de férias até o final de janeiro de 2011, restringindo ainda mais a possibilidade de obtenção de cópias das teses e dissertação.

Considerando as exposições acima que esclarecem as dificuldades na viabilização do estudo de forma censitária, tem-se que sua realização é caracterizada como uma moldura populacional que, dedutivamente, parte do estabelecimento da população, depois a população-alvo, para, finalmente, analisar a população de estudo (MEGLIORINI, WEFORT; HOLANDA, 2004). Detalhadamente, a população de estudo consta no Quadro 7, que apresenta em números qual sua composição.

INSTITUIÇÃO	Teses		Dissertações	
	população	amostra	população	amostra
Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE	0	0	11	11
Universidade Regional de Blumenau - FURB	0	0	21	21
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP	0	0	58	57
Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ	0	0	72	8
Universidade Federal do Amazonas- UFAM	0	0	0	0
Universidade Federal da Bahia- UFBA	0	0	2	2
Universidade Federal do Ceará – UFC	0	0	1	1
Universidade Federal do Espírito Santo - UFES	0	0	0	0
Universidade Federal de Minas Gerais- UFMG	0	0	3	2
Universidade Federal de Pernambuco- UFPE	0	0	1	1
Universidade Federal do Paraná- UFPR	0	0	12	9
Universidade Federal do Rio de Janeiro- UFRJ	0	0	27	9
Universidade Federal de Santa Catarina- UFSC	0	0	6	6
Universidade de Brasília (Compartilhado UnB, UFPB, UFRN)	0	0	40	17
Centro Universitário Álvares Penteado - UNIFECAP	0	0	56	15
Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS	0	0	26	26

Universidade Presbiteriana Mackenzie – UPM	0	0	0	0
Universidade de São Paulo/ SP – USP-SP	47	38	136	27
Universidade de São Paulo/ RP – USP-RP	0	0	3	3
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>38</b>	<b>475</b>	<b>218</b>

**Quadro 7 – Relação da população de estudo por programa**

Fonte: a pesquisa

Denota-se na tabela que as dissertações as quais se obteve acesso irrestrito compõem-se de 218 (duzentas e dezoito), correspondendo a 45,9% do total dissertado sobre Contabilidade Gerencial. De parte das não acessadas na íntegra, conseguiu-se verificar os resumos, contudo insuficientes para proceder à análise e contemplá-las neste estudo. Cumpre ressaltar também que os programas da Universidade Federal do Amazonas, Universidade Presbiteriana Mackenzie e Universidade Federal do Espírito Santo não possuem ainda dissertações defendidas, por serem programas recentes e, portanto, sem defesas realizadas.

Com relação às teses, 38 (trinta e oito) foram verificadas, o que correspondem a 80,8% das possíveis. De forma análoga, algumas se verificaram resumos, sem constar nas análises pela insuficiência de informações. Destaca-se que a Universidade Regional de Blumenau e Universidade de Brasília, que possuem programas de doutoramento em Contabilidade, ainda não possuem teses defendidas, pelo fato de serem programas recentes.

Por fim, tem-se que a população de estudo deste trabalho corresponde a 49% do total possível e a pesquisa que se intentava ser feita na forma de censo terminou-se por ser parcial, consideradas as limitações destacadas acima quanto ao acesso irrestrito das teses e dissertações.

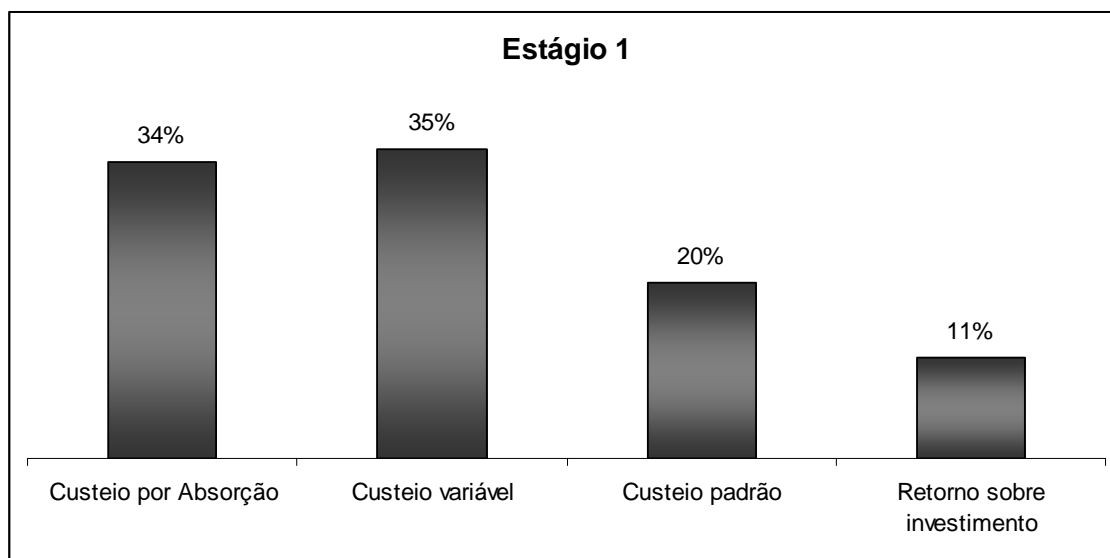
## 5.2 ESTATÍSTICA DESCRITIVA – CARACTERIZAÇÃO DA POPULAÇÃO DE ESTUDO

A pesquisa utilizou uma base de dados composta de teses e dissertações para sua construção que, devidamente organizados e compilados nas abordagens aqui estudadas, possibilitaram ser apreciados pela estatística descritiva, sendo esta a proposição da presente seção, onde se procede ao estudo em tal perspectiva, para conhecer melhor as informações extraídas das mesmas. Operacionalmente, os dados foram trabalhados em planilhas eletrônicas do *software* Microsoft Excel®.









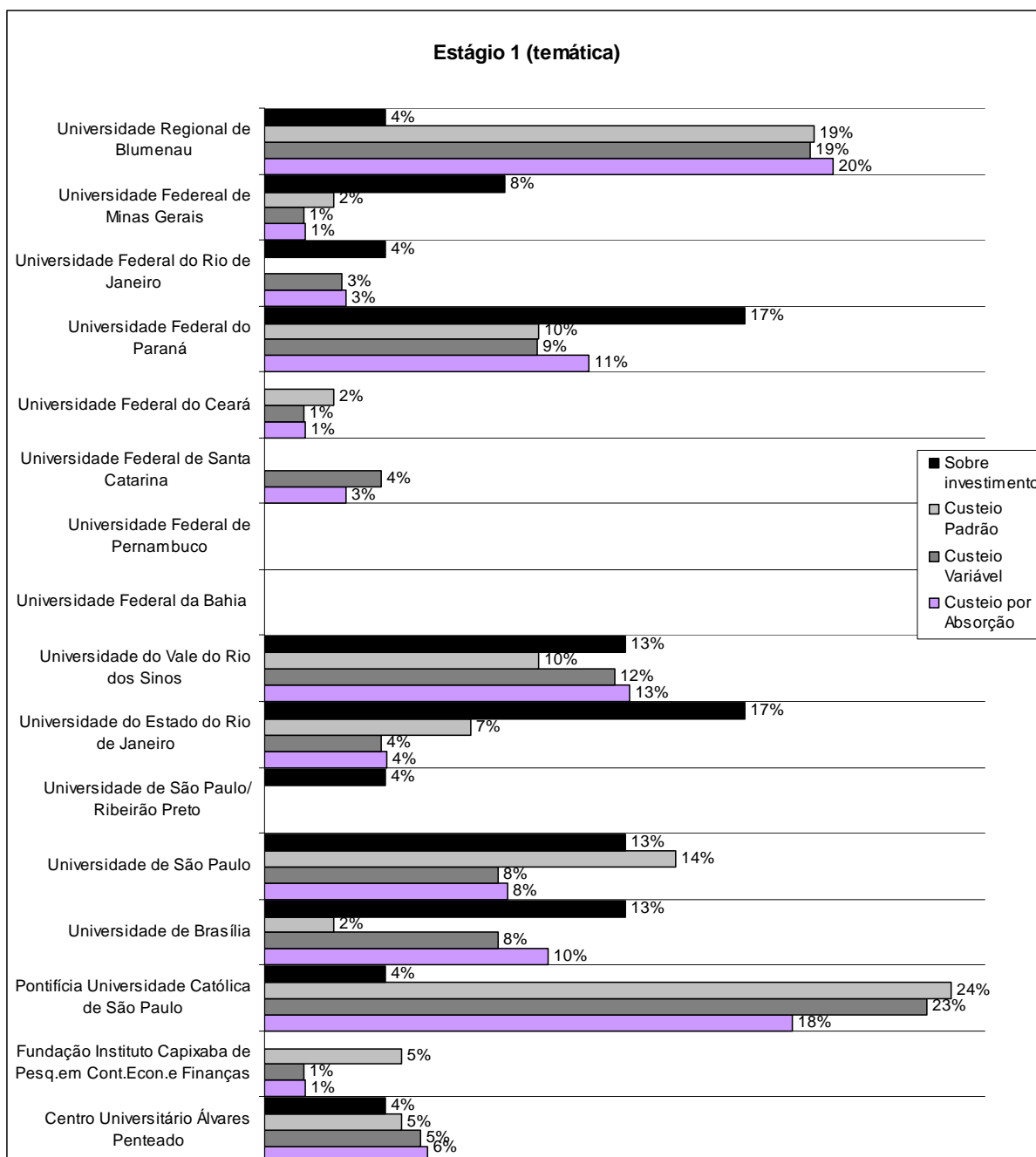
**Gráfico 1 – Práticas de Contabilidade Gerencial do estágio 1 nas dissertações**

Fonte: o autor (2011)

Apreciando-se o gráfico, é possível conhecer as práticas mais utilizadas pelos objetos de estudo, em que se verifica um quase empate entre o custeio variável, sendo empregado em 35%, e o custeio por absorção, com 34%. As demais práticas aparecem em menor percentual de aproveitamento. Denota-se, portanto, a importância que estes sistemas de custeio têm na produção científica em Contabilidade Gerencial.

A divisão de análise em dois períodos, até o ano de 1999, sendo o primeiro e o segundo a partir do ano 2000, foi assim realizada para verificar a evolução das práticas em momentos distintos. No primeiro período, verificou-se que 50% das dissertações fizeram uso do custeio variável e, seguido pelo custeio padrão, com 34% cada. No segundo período analisado, o custeio variável continua sendo bastante utilizado, com um acréscimo do uso do custeio por absorção e redução do custo padrão.

Outra análise que se efetuou foi o uso das práticas deste estágio por universidades que ofertam os programas de pós-graduação, com intuito de conhecer possíveis “vertentes” ou linhas de pesquisa mais proeminentes em cada instituição e, desta análise, resultou o Gráfico 2, abaixo.



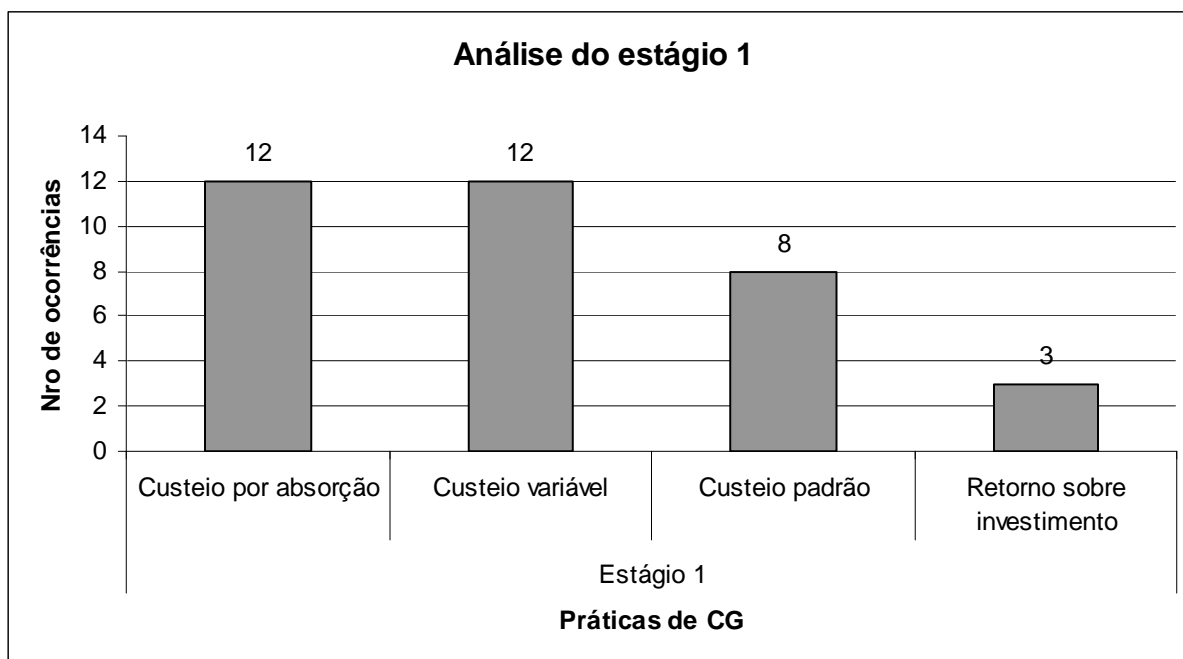
**Gráfico 2 – Práticas de Contabilidade Gerencial do estágio 1 nas dissertações por instituição**

Fonte: o autor (2011)

A verificação do gráfico revela que a instituição cujos estudos representam maior expressão do custeio por absorção foi a Universidade Regional de Blumenau, com 20%, seguida pela Pontifícia Universidade Católica São Paulo, com 18%. O custeio variável é mais utilizado nos trabalhos produzidos na Pontifícia Universidade Católica São Paulo, com 23%, sendo que as demais distam consideravelmente deste percentual e, de modo parecido, averigua-se com relação ao custeio padrão, que apresenta 24% de constância nas dissertações.

Por fim, verifica-se que o retorno sobre investimentos aparece empatado na Universidade do Estado do Rio de Janeiro e na Universidade Federal do Paraná, com 17%.

Analisando exclusivamente as teses, foi possível chegar ao gráfico a seguir, que apresenta as práticas do estágio 1 do IMAP, por número de estudos realizados nas mesmas.



**Gráfico 3 – Práticas de Contabilidade Gerencial do estágio 1 nas teses**

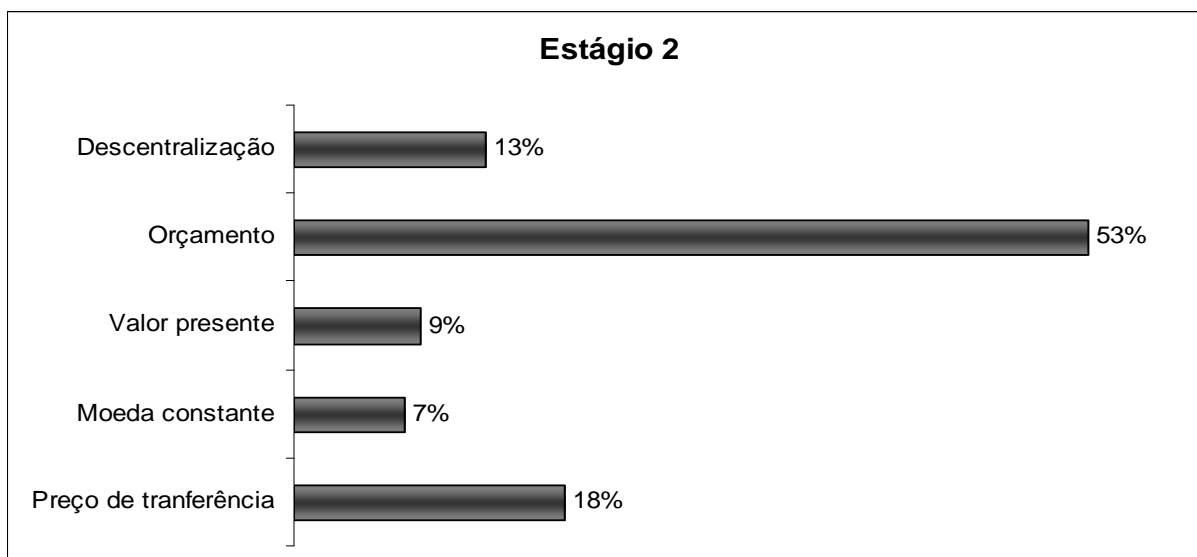
Fonte: o autor (2011)

Da apreciação do gráfico, percebe-se um empate entre as metodologias do custeio por absorção e o custeio variável, pois ambos constam em 12 das teses verificadas. Em ocorrência menor, está o custeio padrão, que faz parte de 8 teses e, por fim, o retorno sobre investimento, com 3 verificações. Analisado até o ano de 1999, deparou-se com um percentual de 58% das teses utilizando o custeio por absorção e variável, como práticas mais recorrentes. No segundo período, o uso combinado destas opções diminuiu para 23% dos estudos, com migração para práticas dos estágios seguintes.

Em síntese, denota-se que as práticas deste estágio, consideradas até 1950, permanecem, de certa forma, atuais e com ampla utilização na produção científica da Contabilidade Gerencial, com ênfase clara na importância dos métodos de custeio por absorção e variável, possibilitando afirmar que estas duas formas são práticas consolidadas e muito importantes para a gestão de uma empresa.

### 5.3.2 Análise do estágio 2

Compõem este estágio as práticas de Contabilidade Gerencial: preço de transferência, moeda constante, valor presente, orçamento e descentralização. Sua verificação junto às dissertações gerou informações que se apreciam, a seguir, iluminando alguns aspectos interessantes.



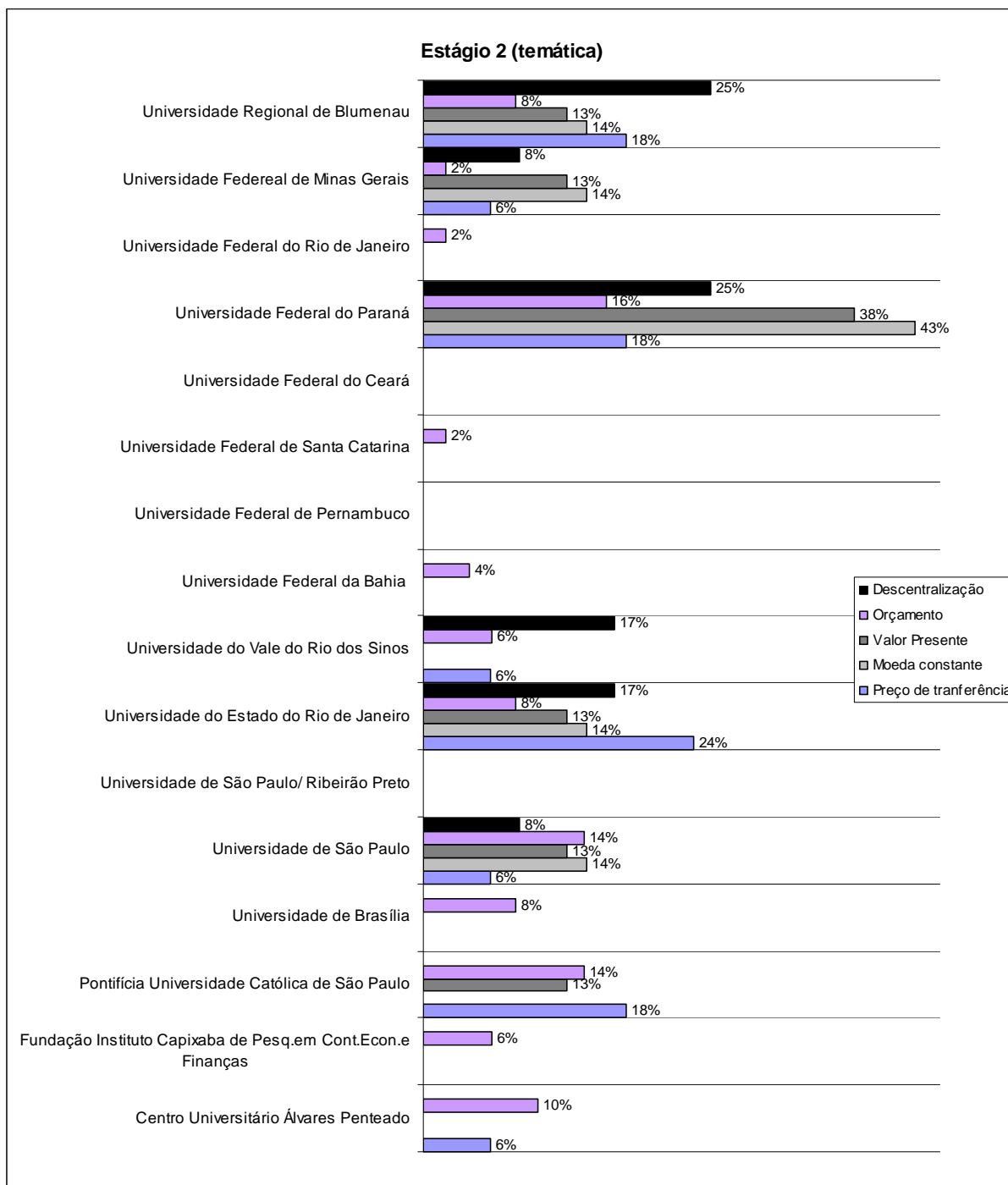
**Gráfico 4 - Práticas de Contabilidade Gerencial do estágio 2 nas dissertações**

Fonte: o autor (2011)

Observa-se no gráfico um grande destaque para a prática do orçamento, presente em 53% das dissertações estudadas, revelando de forma destacada a importância deste ferramental para a Contabilidade Gerencial. Em um nível menor de utilização, verificaram-se as demais práticas deste estágio. Isso, contudo, não chega a ser uma surpresa, pois mesmo na literatura se verifica que, praticamente, todas as obras desta área contemplam tal ferramental e a constatação ratifica sua relevância.

A averiguação até o ano de 1999 das dissertações revelou que 60% dos trabalhos, até então, fizeram uso da prática orçamento, sendo o ferramental mais utilizado. No segundo período, que parte do ano 2000 em diante, a mesma prática se destaca, contudo, com certa redução do percentual de verificação, e uma migração para outras é observada.

Quando se verifica por instituição de ensino, chega-se ao Gráfico 5.



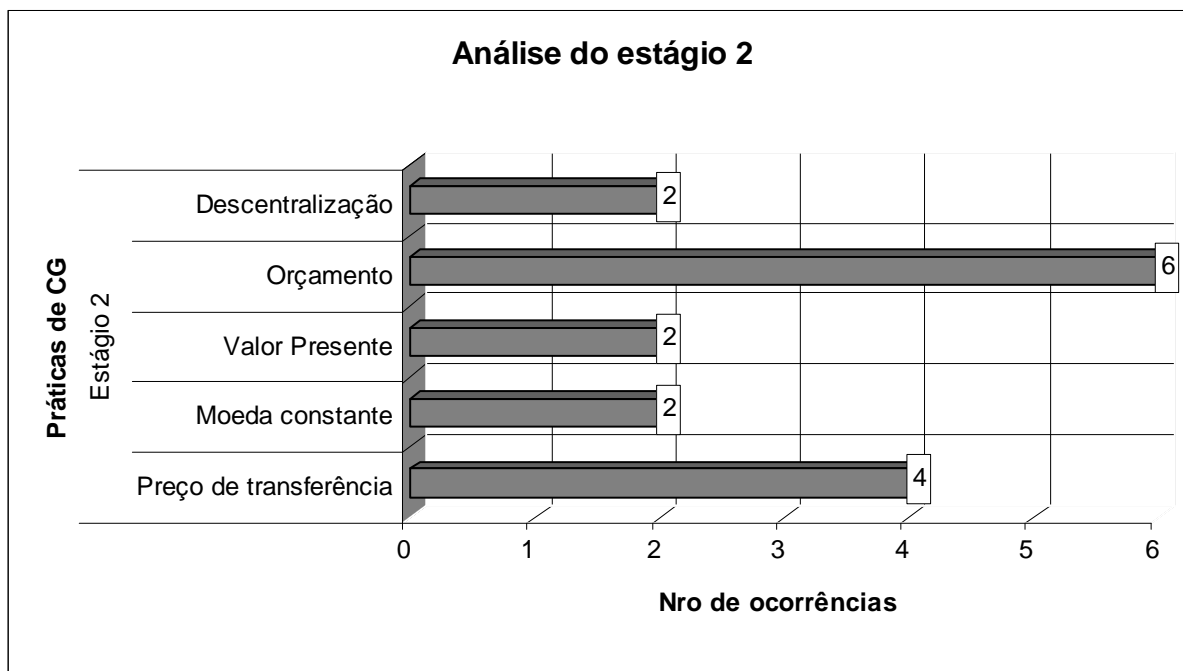
**Gráfico 5 – Práticas de Contabilidade Gerencial do estágio 2 nas dissertações por instituição**

Fonte: o autor (2011)

A prática do preço de transferência tem destaque na Universidade do Estado do Rio de Janeiro, com 24% de presença; moeda constante destaca-se nas dissertações da Universidade Federal do Paraná, sendo encontrada em quase metade dos trabalhos lá realizados (43%), assim como valor presente, que se verificou constar em 38%; orçamento aparece com mais constância em, praticamente, todas as instituições, com ligeiro destaque para Universidade Federal do Paraná, com 16%, e na Universidade Católica São Paulo e Universidade de São

Paulo, com 14%; a descentralização ocorre com maior frequência na Universidade Regional de Blumenau e Universidade Federal do Paraná em 25% dos trabalhos, seguidos pela Universidade do Vale dos Sinos e Universidade do Estado do Rio de Janeiro, com 17%.

Da apreciação das teses integrantes da população de estudo, obteve-se o gráfico abaixo, que destaca o número de ocorrência das práticas integrantes do estágio 2.



**Gráfico 6 - Práticas de Contabilidade Gerencial do estágio 2 nas teses**

Fonte: o autor (2011)

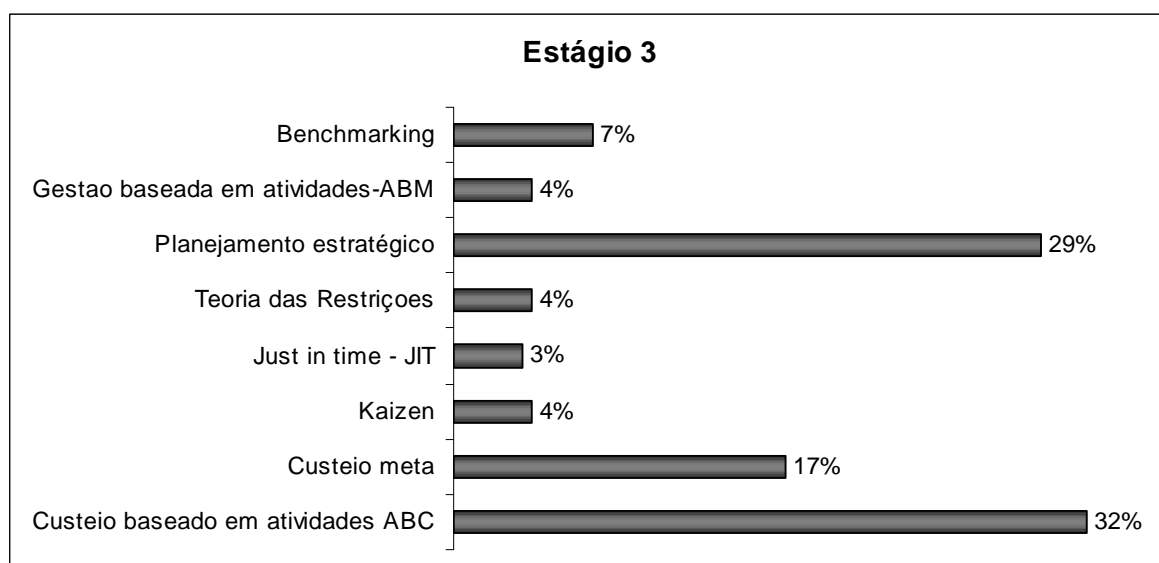
Novamente vislumbra-se que o grande destaque deste estágio está no uso da prática de orçamento, que aparece como tema de estudo de 6 teses e, em segundo lugar, em termos de ocorrência tem-se a técnica do preço de transferência. As demais práticas aparecem em quantidades iguais, 2 presenças nos estudos de doutorado em Contabilidade Gerencial.

Quando observado até o ano de 1999, verificou-se que as práticas de preço de transferência e orçamento aparecem nas teses com 18% de ocorrência, sendo as mais empregadas pelos autores e, no segundo período de análise que, parte de 2000 a 2009, averigua-se que a opção orçamento é o destaque, com 18% de presença.

O grande destaque reside na utilização do orçamento, integrante do segundo estágio, que data de 1950 a 1965, mas que se configura bastante atual em termos de utilização, conforme se verifica no estudo realizado, pois consta em mais da metade das dissertações e apreciadas também em destaque nas teses. Isso demonstra que o controle proporcionado por este ferramental é, de fato, importante para o processo de gestão.

### 5.3.3 Análise do estágio 3

A tônica deste estágio reside na redução de desperdício dos recursos inerentes aos processos industriais, sendo composto pelo custeio baseado em atividades – ABC -, custeio meta, *Kaizen*, *Just in time* – JIT -, teoria das restrições – TOC -, planejamento estratégico, gestão baseada em atividades – ABM - e *benchmarking*. Nas análises que se procederam nas dissertações, foram verificadas suas ocorrências, como se apresenta no Gráfico 7.



**Gráfico 7 - Práticas de Contabilidade Gerencial do estágio 3 nas dissertações**

Fonte: o autor (2011)

Constataram-se dois destaques: o custeio, baseado em atividades – ABC -, com 32%, e o planejamento estratégico, com percentual de 29%. Ressalta-se que o custeio meta aparece de forma intermediária, com 17% de presença, sendo que as demais práticas foram utilizadas em menor grau. Considerando a essência deste estágio, averigua-se que são bastante pertinentes os achados da pesquisa, pois o uso de tais ferramentas corresponde à sua proposição e também que assumem características contemporâneas na Contabilidade Gerencial.

Da apreciação por períodos, detectou-se que, no primeiro período, o planejamento estratégico é a opção mais utilizada, sendo verificada em 20% dos estudos realizados até o ano de 1999. Em relação ao segundo período, verificou-se que o custeio ABC torna-se a prática mais recorrente, seguida pelo planejamento estratégico, no qual houve um pequeno decréscimo.



Quando se analisam as práticas por programas de pós-graduação, pode-se verificar sua ocorrência nos trabalhos nas tabelas seguintes.

**Tabela 1 - Práticas de Contabilidade Gerencial do estágio 3 nas dissertações por instituição**

Universidade	Estágio 3 (temática)				Teoria das restrições
	ABC	Custeio meta	Kaizen	JIT	
Centro Universitário Álvares Penteado	5%	2%	0%	0%	0%
Fundação Inst. Capixaba de Pesq.em Cont.Econ.e Finanças	4%	2%	0%	0%	0%
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo	<b>24%</b>	<b>21%</b>	10%	0%	0%
Universidade de Brasília	5%	2%	0%	0%	0%
Universidade de São Paulo	9%	<b>16%</b>	10%	11%	10%
Universidade de São Paulo/ Ribeirão Preto	0%	0%	0%	0%	0%
Universidade do Estado do Rio de Janeiro	6%	5%	10%	<b>22%</b>	10%
Universidade do Vale do Rio dos Sinos	12%	<b>14%</b>	0%	0%	0%
Universidade Federal da Bahia	0%	0%	0%	0%	0%
Universidade Federal de Pernambuco	0%	0%	0%	0%	0%
Universidade Federal de Santa Catarina	4%	0%	0%	0%	0%
Universidade Federal do Ceará	1%	2%	0%	0%	0%
Universidade Federal do Paraná	10%	12%	<b>30%</b>	33%	<b>30%</b>
Universidade Federal do Rio de Janeiro	4%	2%	10%	0%	10%
Universidade Federal de Minas Gerais	1%	2%	10%	11%	10%
Universidade Regional de Blumenau	<b>16%</b>	19%	<b>20%</b>	<b>22%</b>	<b>30%</b>
<b>Total</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>

Fonte: o autor (2011)

O custeio baseado em atividades – ABC - surge em 24% das dissertações realizadas na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, assim como o custeio meta aparece com 21% de presença, sendo, portanto, destaques nesta instituição. O método *kaizen*, por sua vez, é citado em 30% dos trabalhos provenientes da Universidade Federal do Paraná, bem como o *just in time* – JIT -, que percentualiza 33%. A teoria das restrições – TOC - encontra-se num mesmo percentual (30%) na Universidade Regional de Blumenau e na Universidade Federal do Paraná.

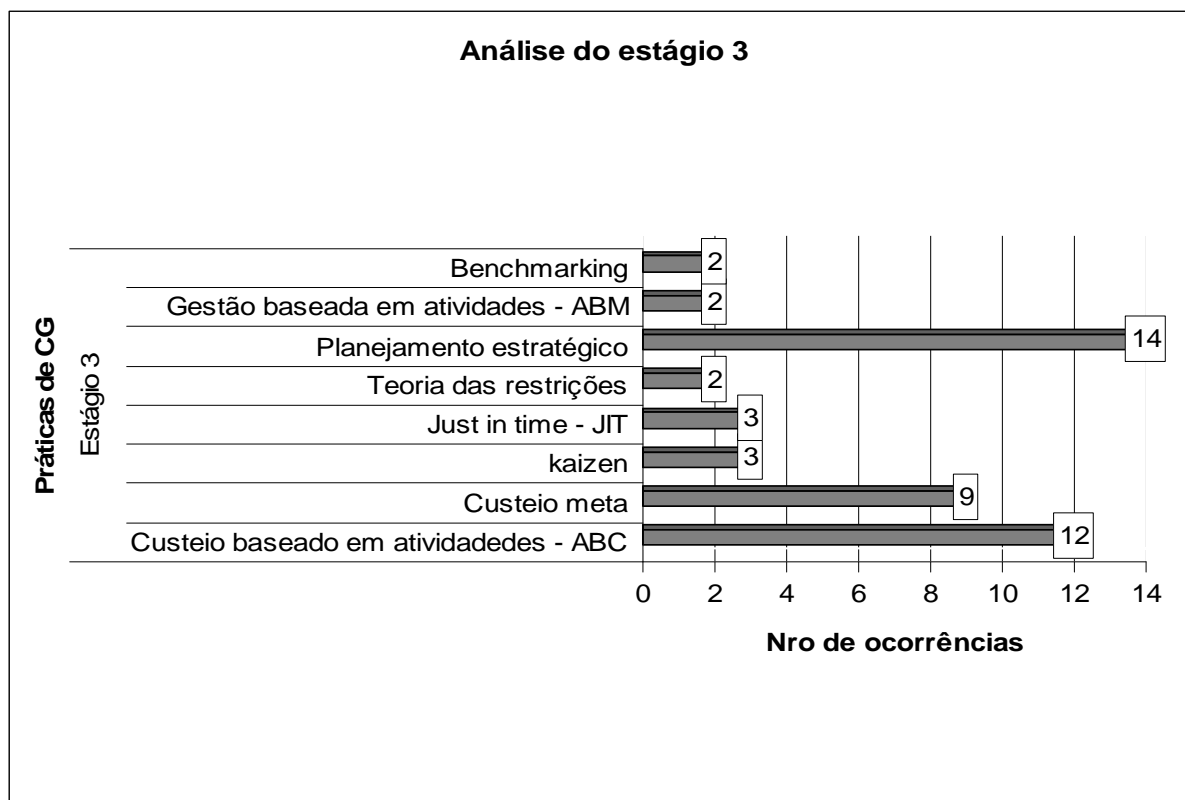
**Tabela 2 - Práticas de Contabilidade Gerencial do estágio 3 nas dissertações por instituição (continuação)**

<b>Estágio 3 (temática - continuação)</b>			
<b>Universidade</b>	<b>Planejamento estratégico</b>	<b>Gestão Baseada em Atividade</b>	<b>Benchmarking</b>
Centro Universitário Álvares Penteado	12%	0%	0%
Fund. Inst. Capixaba de Pesq.em Cont.Econ.e Finan.	7%	0%	0%
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo	<b>17%</b>	0%	11%
Universidade de Brasília	7%	0%	<b>17%</b>
Universidade de São Paulo	9%	10%	<b>17%</b>
Universidade de São Paulo/ Ribeirão Preto	0%	0%	0%
Universidade do Estado do Rio de Janeiro	4%	10%	6%
Universidade do Vale do Rio dos Sinos	<b>18%</b>	10%	6%
Universidade Federal da Bahia	1%	0%	0%
Universidade Federal de Pernambuco	1%	0%	0%
Universidade Federal de Santa Catarina	1%	0%	0%
Universidade Federal do Ceará	0%	0%	6%
Universidade Federal do Paraná	11%	<b>30%</b>	<b>22%</b>
Universidade Federal do Rio de Janeiro	0%	0%	0%
Universidade Federal de Minas Gerais	1%	10%	6%
Universidade Regional de Blumenau	11%	<b>30%</b>	11%
<b>Total</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>

Fonte: o autor (2011)

Quando se aprecia a prática do planejamento estratégico, a Universidade do Vale dos Sinos aparece em primeiro lugar, com 18% de presença, seguida pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, com 17%; a gestão baseada em atividades – ABM - consta em percentual igual de 30% na Universidade Regional de Blumenau e na Universidade Federal do Paraná; e, por fim, o *benchmarking* consta em maior percentual na Universidade Federal do Paraná, com 22%.

O gráfico que se tem a seguir retrata o quanto se averiguou em termos das práticas do estágio 3; constam nas teses que compõem este estudo e revela a consequente quantidade:



**Gráfico 8 - Práticas de Contabilidade Gerencial do estágio 3 nas teses**

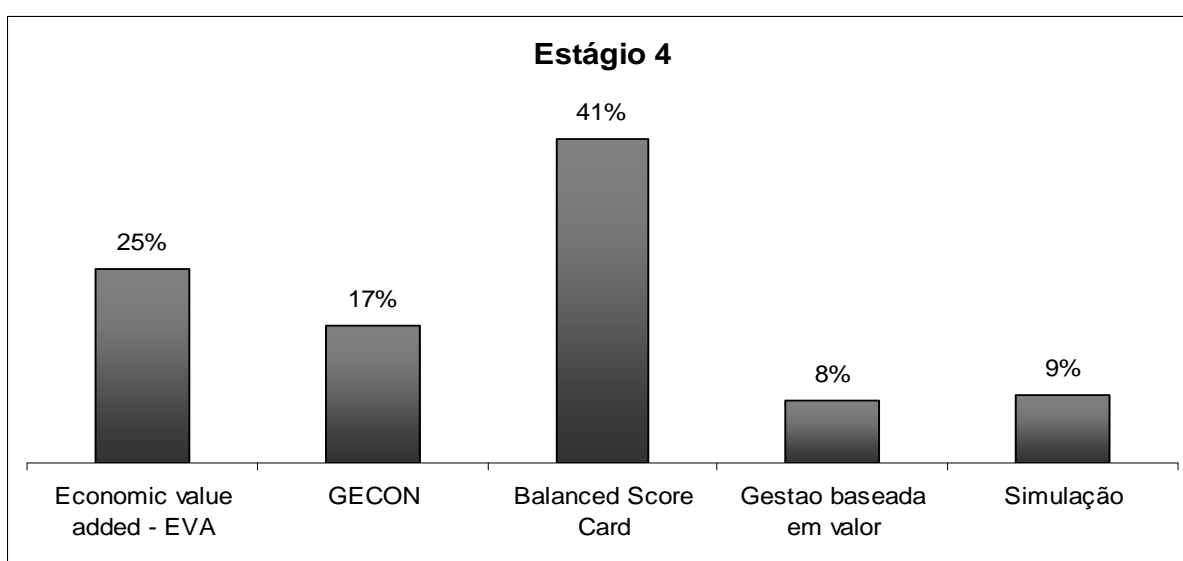
Fonte: o autor (2011)

Da apreciação dos números, observa-se que o planejamento estratégico foi a técnica mais presente nas teses, seguido de perto pelo custeio baseado em atividades – ABC -, posicionamento que se inverte quando comparado ao resultado da dissertações, porém, sem perder as primeiras colocações. Relegou-se à terceira posição ao custeio meta e as demais práticas aparecem em menor número de ocorrências. Na verificação por período, tem-se que, até 1999, o custeio ABC e o planejamento estratégico aparecem com 37% de ocorrência, seguido pelo custeio meta com 31%. No segundo período, o custeio ABC é verificado com 28% e planejamento estratégico com 39%, sendo a prática mais relevante do período.

Analisando as ocorrências deste estágio, percebe-se que o custeio baseado em atividades – ABC - e o planejamento estratégico são os mais relevantes considerando-se sua presença nas teses e dissertações, contudo as demais práticas também aparecem ainda que como elementos secundários e/ou conjugados com os dois grandes destaques desta fase evolutiva. Outro aspecto que se verifica é que, excetuando-se a Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, as práticas do estágio 3 são verificadas em maior ocorrência nos programas de pós-graduação mais recentes.

### 5.3.4 Análise do estágio 4

Considerado sua cronologia, após 1985, este estágio se fundamenta nas práticas da Contabilidade Gerencial, que criam/agregam valor aos produtos e processos e, entre as técnicas componentes, têm-se: *economic value added* – EVA -, GECON, *balanced scorecard* – BSC -, gestão baseada em valor – VBM - e simulação. Das análises procedidas sobre a fase, deparou-se com os seguintes achados em destaque no Gráfico 9, quanto às dissertações:

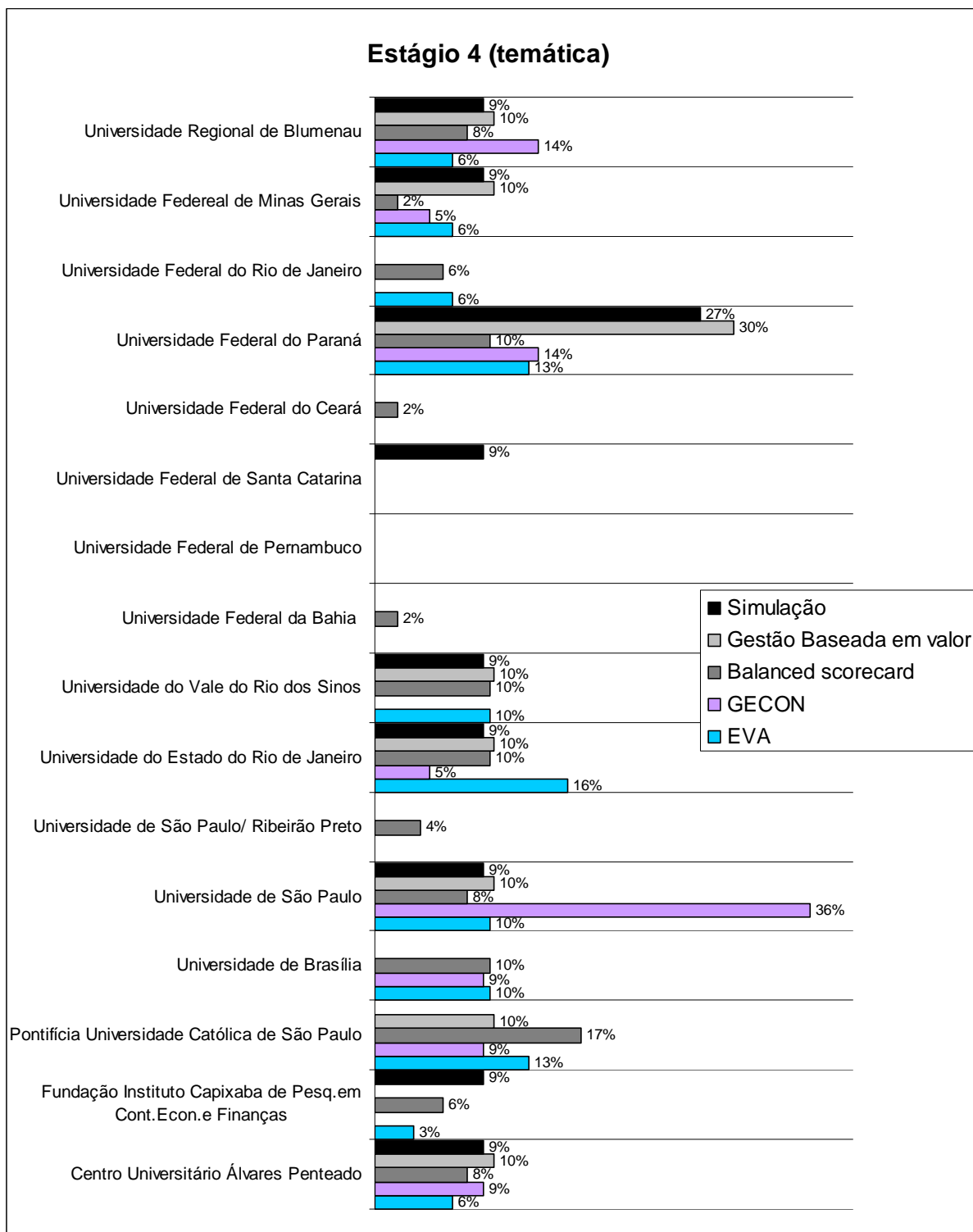


**Gráfico 9 - Práticas de Contabilidade Gerencial do estágio 4 nas dissertações**

Fonte: o autor (2011)

Vislumbra-se que o grande destaque é a prática do *balanced scorecard* – BSC -, que aparece em 41% dos trabalhos analisados; na segunda colocação o *economic value added* – EVA - percentualiza 25%, e as demais apresentam percentuais menores. Resultado compreensível se considerada a evolução que o BSC representou quando de seu surgimento e pelo fato de ser “contemporâneo” e, portanto, em processo ainda de consolidação. Na análise por período, não se detectou nenhuma ocorrência até o ano de 1999, das práticas deste estágio evolutivo, sendo que, a partir do ano 2000 é que foram sendo verificadas nas dissertações.

Procedendo à análise em termos de utilização nas instituições, obteve-se o Gráfico 10, que apresenta tais resultados, conforme suas ocorrências:



**Gráfico 10 – Práticas de Contabilidade Gerencial do estágio 4 nas dissertações por instituição**

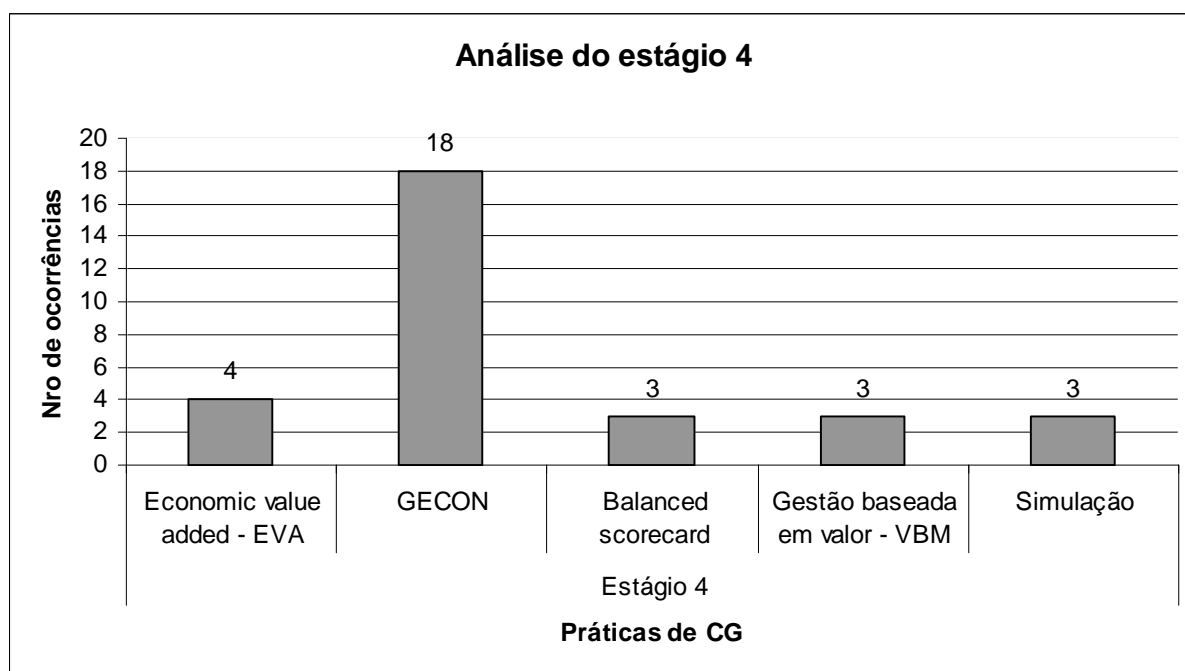
Fonte: o autor (2011)

Constata-se, ao apreciar o gráfico, que a prática do *economic value added* – EVA - foi mais utilizada nas teses e dissertações provenientes da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, com 16% de ocorrência, seguida pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e pela Universidade Federal do Paraná, com 13%. O GECON destaca-se por trabalhos da

Universidade de São Paulo, com 36%, seguida pela Universidade Regional de Blumenau e Universidade Federal do Paraná, com 14% cada.

No que tange ao *balanced scorecard* – BSC –, o maior percentual de verificação é da Universidade Católica de São Paulo, com 17%, seguida pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Universidade Federal do Paraná, Universidade de Brasília e Universidade do Vale dos Sinos, cada uma com 10%. A gestão baseada em valor – VBM – e simulação destaca-se em termos de ocorrência na Universidade Federal do Paraná, com 30% e 27%, respectivamente.

A população de estudo, no que se refere às teses sendo analisadas quanto às práticas do estágio 4, gerou informações que estão sintetizadas no gráfico que se segue, em termos de ocorrências.



**Gráfico 11 - Práticas de Contabilidade Gerencial do estágio 4 nas teses**

Fonte: o autor (2011)

O destaque aqui repousa no uso do GECON como elemento principal utilizado nas teses. É facilmente compreensível tal fato, pois esta prática nasceu da USP, instituição de onde provêm todas as teses aqui utilizadas como população de estudo, sendo, então, o programa que contempla a totalidade de observações. As demais práticas aparecem em quase empate, mas bem distantes do GECON. Analisando o período compreendido até 1999, verificou-se que as teses apresentaram um percentual de 48% de uso da prática do GECON em sua confecção e, no segundo período, o percentual sobe para 56% de ocorrência, sendo que as demais práticas distam bastante.

O estudo deste estágio mostra que a prática mais usual como objeto de estudo das dissertações é o *balanced scorecard* – BSC -, o qual se destacou em relação às demais. Comprova, portanto, a “lacuna” que existia até então na Contabilidade Gerencial em termos de medição de desempenho, via indicadores que pudessem avaliar os aspectos financeiros e não-financeiros de uma organização. Nas teses, a evidência é para o GECON e que também demonstra a necessidade dos usuários em dispor de novas formas de gestão. Adicionalmente, o *economic value added* – EVA - também representa consideravelmente esta fase evolutiva de forma significativa.

#### 5.4 ABORDAGEM METODOLÓGICA DAS TESES E DISSERTAÇÕES

Contemplam-se, aqui, os achados da pesquisa sobre a abordagem metodológica adotada pelas teses e dissertações estudadas. O arcabouço teórico-metodológico adotado para as análises encontra-se pormenorizado na seção 3 da presente dissertação, compondo a segunda parte dos constructos e variáveis aqui verificados. Para proceder ao estudo, averiguou-se cada elemento do enquadramento seguido pelos autores dos objetos de estudo e confrontou-se com a proposição desta pesquisa, cujos resultados são apresentados a seguir.

Cumprе ressaltar que há certa diversidade na forma de enquadramentos metodológicos, seja por parte dos autores das teses e dissertações, bem como o que se observa na literatura, causando certa “confusão” sobre quais os elementos essenciais para uma correta classificação. Visando viabilizar a apreciação desta abordagem é que se constituíram as variáveis metodológicas a se examinar e, como nem todos os objetos aqui estudados estavam com a mesma forma de classificação, fez-se uma leitura crítica e onde havia elementos suficientes para fundamentar a classificação, estes foram executados segundo a estrutura adotada por este trabalho. A Tabela 3 apresenta de forma sintética as dissertações que compuseram o estudo, na abordagem metodológica, onde 218 trabalhos foram apreciados.

**Tabela 3 – Dissertações analisadas na abordagem metodológica por instituição**

DISSERTAÇÕES		ABORDAGEM METODOLÓGICA																						
Qtde	Instituição	Dos objetivos			Da natureza do problema		Da abordagem do problema			Das estratégias de pesquisa								Do método de abordagem				Do ambiente de pesquisa		
		Exploratória	Descritiva	Explicativa	Pura (teórica)	Aplicada (empírica)	Qualitativa	Quantitativa	Quali-quant	Bibliográfica	Documental	Experimental	Ex-post facto	Levantamento	Estudo de caso	Pesquisa-ação	Participante	Dedutivo	Indutivo	Hipotético-dedutivo	Dialético	Campo	Bibliográfica	Laboratório
9	UFRJ	5	7	0	0	9	3	3	3	9	6	2	2	1	4	0	0	5	3	1	0	9	0	0
27	USP	12	18	2	1	26	6	5	16	27	16	0	0	20	12	2	0	17	11	2	0	24	3	0
3	USP/RP	2	3	0	0	3	1	0	2	3	3	0	0	2	2	0	0	1	2	0	0	3	0	0
57	PUC-SP	20	43	0	1	56	15	11	31	57	47	0	0	25	29	0	0	32	25	0	0	52	5	0
1	UFPE	1	1	0	0	1	1	0	0	1	1	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	1	0	0
17	UnB	7	14	3	1	16	2	5	11	17	8	0	0	12	6	0	0	5	12	0	0	15	2	0
6	UFSC	5	5	2	1	5	1	3	2	4	6	0	2	3	4	0	0	4	2	0	0	5	0	1
26	UNISINOS	6	20	4	0	26	2	15	9	24	17	1	1	20	7	0	0	7	16	3	0	26	0	0
8	UERJ	3	7	0	1	7	6	1	1	8	6	0	1	4	5	0	1	6	2	0	0	8	0	0
21	FURB	12	13	0	0	20	7	6	7	21	11	1	0	18	10	0	2	7	14	0	0	21	0	0
11	FUCAPE	1	10	0	0	11	1	3	7	11	7	0	0	8	6	1	0	7	3	1	0	11	0	0
15	UNIFECAP	10	10	0	0	15	2	2	11	15	4	1	1	15	7	0	0	8	5	2	0	15	0	0
2	UFBA	0	2	0	0	2	0	1	1	2	0	0	0	2	0	0	0	0	2	0	0	2	0	0
1	UFCE	1	1			1		1		1				1	1				1			1		
2	UFMG	1	1	0	0	2	0	2	0	2	2	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	2	0	0
12	UFPR	6	7	0	0	12	4	3	5	12	5	0	2	10	3	0	1	4	8	1	0	12	0	0
218		92	162	11	5	212	51	61	106	214	139	5	9	141	97	3	4	105	107	10	0	207	10	1

Fonte: o autor (2011)



De forma idêntica, analisaram-se as teses, conforme se aprecia na Tabela 4 a relação das que compõem o estudo, totalizando 38 trabalhos.

**Tabela 4 – Teses analisadas na abordagem metodológica**

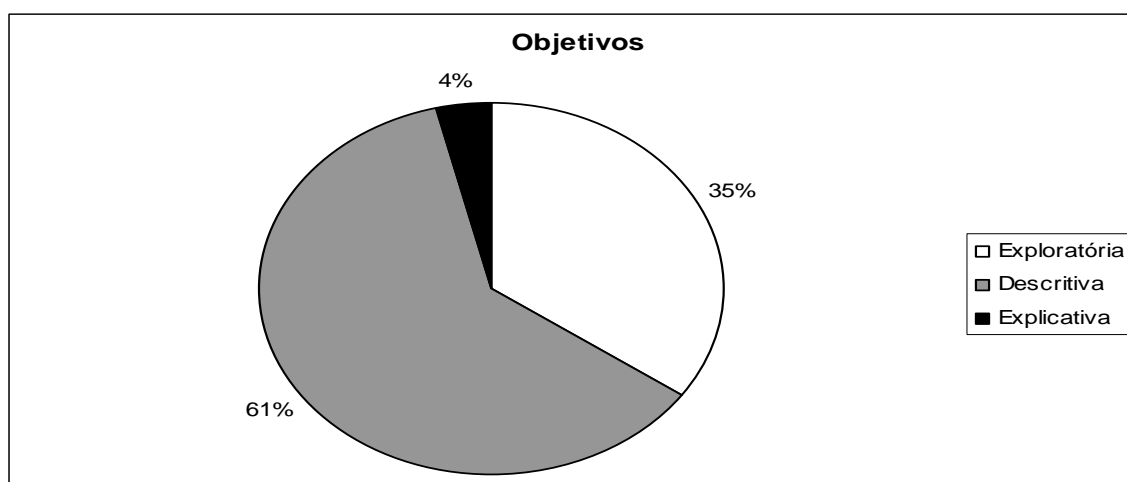
TESES		ABORDAGEM METODOLÓGICA																						
Qtde	Instituição	Dos objetivos			Da natureza do problema		Da abordagem do problema			Das estratégias de pesquisa								Do método de abordagem				Do ambiente de pesquisa		
		Exploratória	Descritiva	Explicativa	Pura (teórica)	Aplicada (empírica)	Qualitativa	Quantitativa	Quali-quantitativa	Bibliográfica	Documental	Experimental	Ex-post facto	Levantamento	Estudo de caso	Pesquisa-ação	Participante	Dedutivo	Indutivo	Hipótese-dedutivo	Dialético	Campo	Bibliográfica	Laboratório
38	USP	3	38	1	14	24	12	4	22	38	19	0	1	13	4	0	0	10	25	2	1	24	14	0

Fonte: o autor (2011)

Portanto, a população do estudo na abordagem metodológica, consta nas tabelas dispostas acima, onde se apreciam o número total de teses e dissertações, destacadas por instituição e por enquadramento metodológico, conforme definido nos constructos e variáveis deste estudo.

#### 5.4.1 Análise dos objetivos das pesquisas

No estudo realizado sobre os objetivos das pesquisas adotados pelos autores das teses e dissertações, encontraram-se informações que elucidaram a forma pela qual se procedeu ao enquadramento metodológico neste quesito, entre as quais podem ser descritivas, exploratórias ou explicativas, que se apreciam, a seguir, no Gráfico 12, é o que se obteve da apreciação das dissertações.



**Gráfico 12 – Enquadramento metodológico das dissertações quanto aos objetivos da pesquisa**

Fonte: a o autor (2011)

Facilmente observável que a pesquisa descritiva é a forma mais utilizada na população do estudo da pesquisa, estando presente em 61% das teses e dissertações, seguida da exploratória, com 35% de verificação, e explicativa, com 4%. Como grande parte dos trabalhos apreciados “descreve” uma realidade pesquisada ou processos em empresas, tem-se que essa forma é de fato a mais apreciada pelos pesquisadores.

Ao se dividir a análise em dois períodos distintos, percebeu-se que as dissertações realizadas até 1999 foram realizadas, quanto aos objetivos, no percentual de 60% para a forma exploratória e 40% na forma descritiva. No segundo período de análise, que vai de 2000 a 2009, tem-se que a forma descritiva foi a mais utilizada pelos pesquisadores na confecção de seus trabalhos, demonstrando, então, uma mudança na forma de efetivarem-se os trabalhos.

Averiguou-se também o enquadramento mais comum em cada um dos programas de pós-graduação, com vistas a saber se cada situação particular corrobora ou destoa do geral e, assim, procedeu-se.

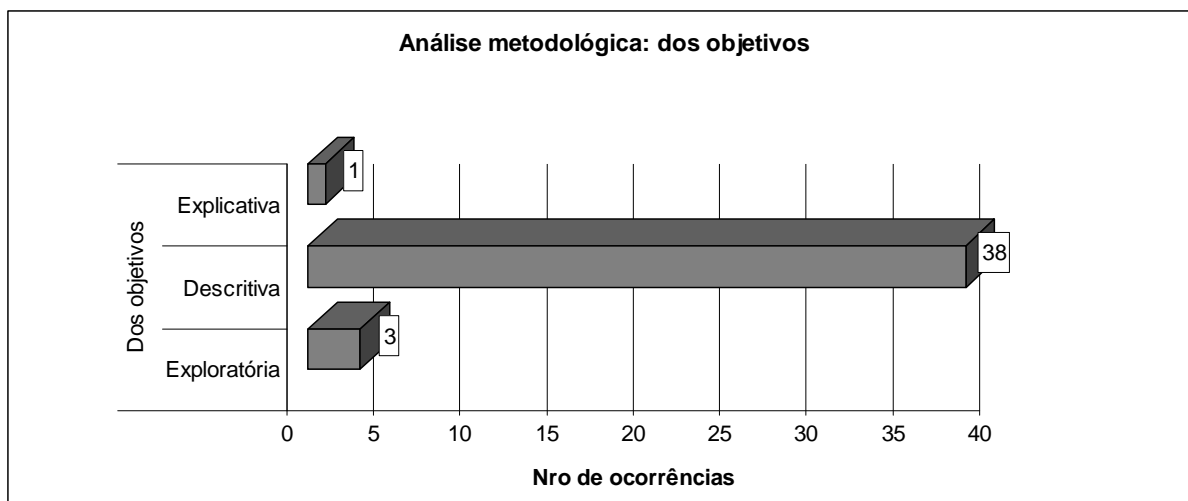
**Tabela 5 – Enquadramento metodológico das dissertações quanto aos objetivos da pesquisa por instituição**

<b>Universidades</b>	<b>Frequência Absoluta (Objetivos)</b>		
	<b>Exploratória</b>	<b>Descritiva</b>	<b>Explicativa</b>
Centro Universitário Álvares Penteado	10	10	0
Fundação Instituto Capixaba de Pesq.em Cont.Econ.e Finanças	1	10	0
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo	<b>20</b>	<b>43</b>	0
Universidade de Brasília	7	14	3
Universidade de São Paulo	<b>12</b>	<b>18</b>	1
Universidade de São Paulo/ Ribeirão Preto	2	3	0
Universidade do Estado do Rio de Janeiro	3	7	0
Universidade do Vale do Rio dos Sinos	6	<b>20</b>	<b>4</b>
Universidade Federal da Bahia	0	2	0
Universidade Federal de Pernambuco	1	1	0
Universidade Federal de Santa Catarina	5	5	2
Universidade Federal do Ceará	1	1	0
Universidade Federal do Paraná	6	7	0
Universidade Federal do Rio de Janeiro	5	7	0
Universidade Federal de Minas Gerais	1	1	0
Universidade Regional de Blumenau	<b>12</b>	13	0
<b>Total</b>	92	162	10

Fonte: o autor (2011)

Na análise individual, denota-se certo equilíbrio nas pesquisas de natureza descritiva e exploratória observadas no centro Universitário Álvares Penteado, Universidade Federal de Santa Catarina, Universidade Federal do Ceará, Universidade Federal do Paraná, Universidade Federal do Rio de Janeiro e Universidade Regional de Blumenau. Nas demais, a descritiva se sobressaiu, com pequeno destaque para a Universidade de Brasília, Universidade do Vale dos Sinos e Universidade Federal de Santa Catarina, que apresentam trabalhos de natureza explicativa.

De modo parecido, analisaram-se as teses, quanto aos objetivos da pesquisa e, ao final, obteve-se o gráfico que se segue:



**Gráfico 13 – Enquadramento metodológico das teses quanto aos objetivos da pesquisa**

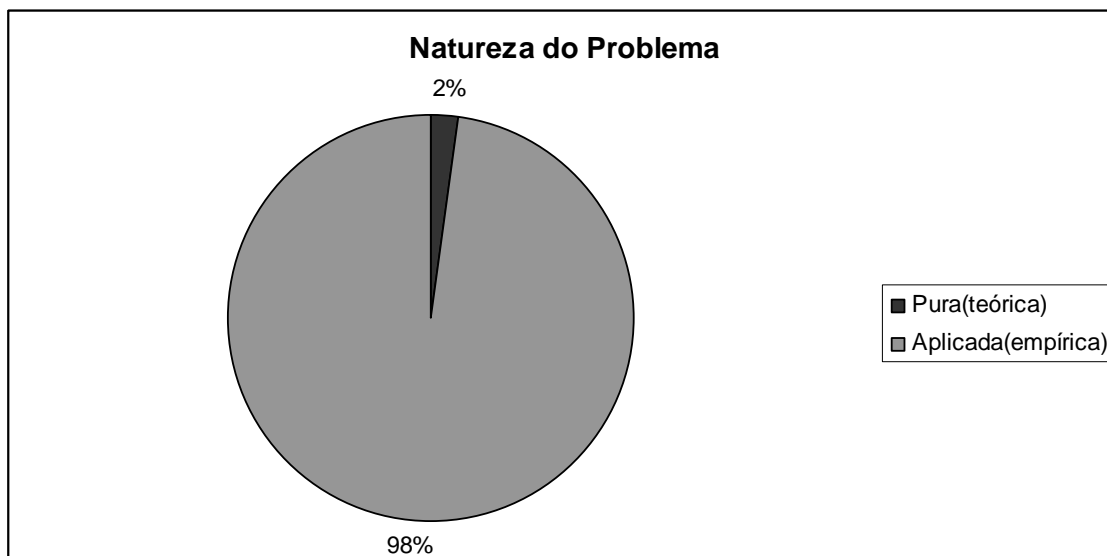
Fonte: a o autor (2011)

Denota-se supremacia absoluta do método descritivo, com 38 ocorrências, demonstrando claramente a preferência dos doutorandos quanto ao método. Distantes, têm-se as pesquisas explicativas e exploratórias como elementos quase desconsiderados. Quando analisadas por períodos distintos, não houve alteração na forma de enquadramento das mesmas, caracterizando, portanto, a supremacia plena desta forma de classificação.

Isso indica uma tendência ou mesmo uma preferência por parte dos orientadores da forma de execução das pesquisas, pois como se analisou somente um programa de doutorado, é bastante concentrado o processo de elaboração das teses e que também corrobora com a análise das dissertações, já que este método é o mais utilizado.

#### **5.4.2 Análise da natureza do problema das pesquisas**

Aqui se estudou a natureza do problema estabelecido pelos autores, classificando em duas possibilidades: pura (teórica) ou aplicada (empírica). Após a verificação estatística, o resultado do estudo das dissertações demonstrou o que se vislumbra no Gráfico 14.



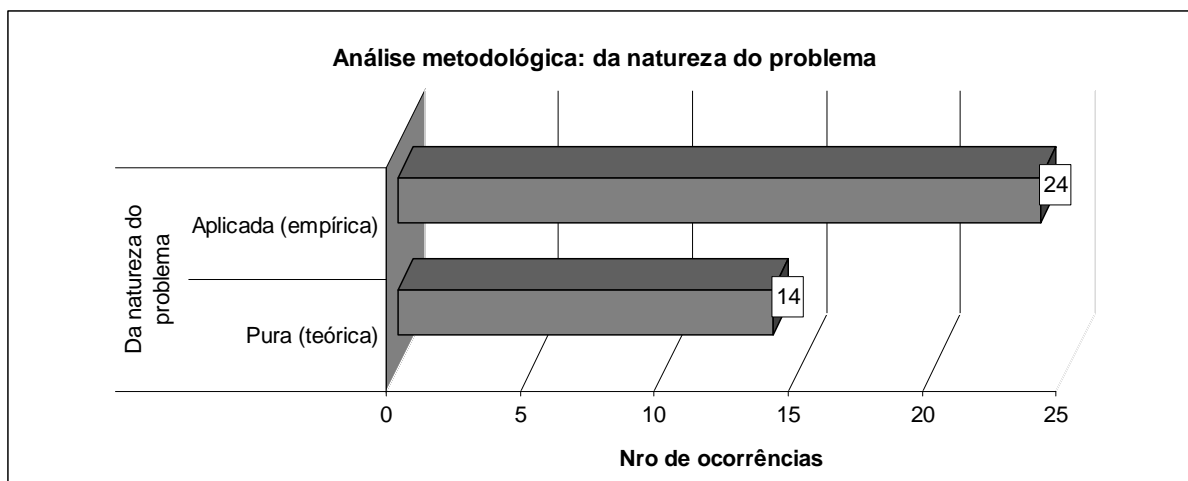
**Gráfico 14 – Enquadramento metodológico das dissertações quanto à natureza da pesquisa**

Fonte: o autor (2011)

Denota-se que, quase na totalidade, as dissertações são de natureza aplicada, com 98% da população do estudo, sendo realizadas em situações reais, quase sempre mensurando, produzindo e analisando dados, e muito poucas têm “avançado” as teorias que sustentam as práticas gerenciais. Quando se observa por período, tem-se que, até 1999, todas as dissertações foram realizadas na forma aplicada, e no segundo período a supremacia se confirma, com 97% sendo nesta modalidade.

Também se procedeu esta verificação isoladamente em cada instituição, para detectar quais as que realizam pesquisa pura e chegou-se à situação e apenas detectou-se que, na Universidade de São Paulo, há 2 trabalhos, Universidade de Brasília, 1, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 1 e Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 1. Assim, a supremacia verificada em pesquisas aplicadas é praticamente total, sobre as puras.

A checagem das teses quanto à natureza do problema culminou num gráfico que apresenta as seguintes ocorrências em termos de presença.



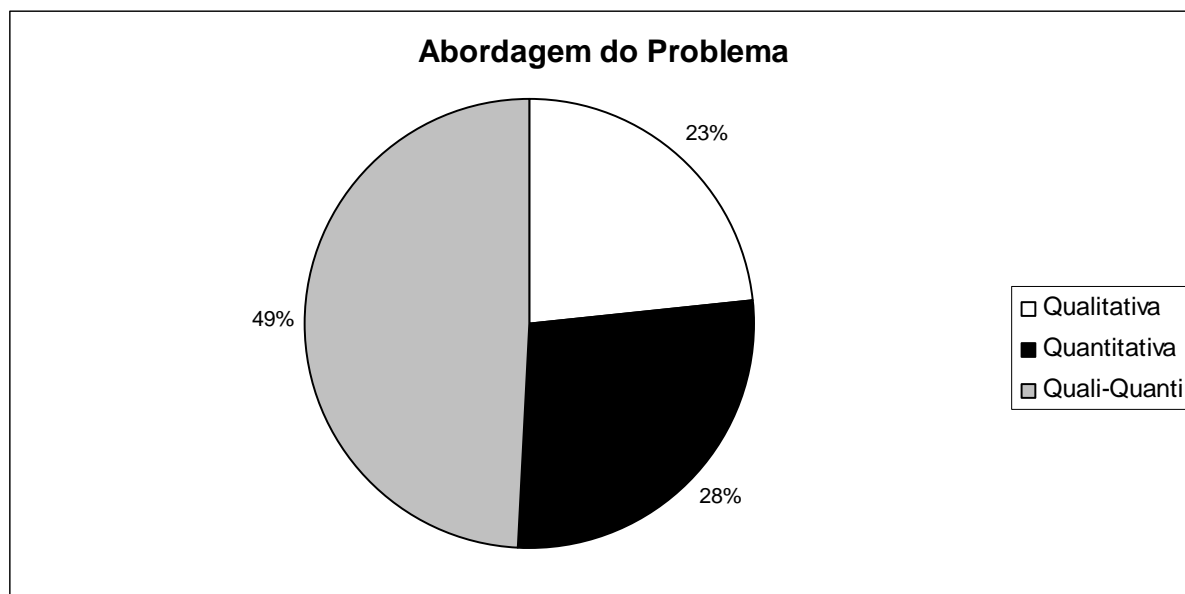
**Gráfico 15 – Enquadramento metodológico das teses quanto à natureza da pesquisa**  
 Fonte: o autor (2011).

A população de estudo mostra que em 24 das teses analisadas o método que se sobressai é a pesquisa do tipo aplicada e, com 14 ocorrências, tem-se o uso da pesquisa teórica. A maioria das pesquisas teóricas aqui verificadas trata do desenvolvimento das teorias que fundamentam a prática do GECON, logo, vê-se uma situação diferente da observada quando da análise das dissertações, já que lá praticamente inexistiam estudos com seu uso.

Ao se apreciar as teses por períodos, averiguou-se que até o ano de 1999 há uma preferência declarada pela pesquisa de forma teórica, o que sustenta a teoria de desenvolvimento do GECON. Com relação ao segundo período, que considera suas análises de 2000 a 2009, tem-se uma inversão do enquadramento quanto à natureza da pesquisa, pois 89% dos trabalhos foram de natureza aplicada e 11% na forma teórica.

#### **5.4.3 Análise da abordagem do problema das pesquisas**

Nesta forma de enquadramento, uma pesquisa pode ser qualitativa, quando se manifesta em um estudo de eventos não quantificáveis; pode assumir natureza quantitativa, quando observada em números e recebem tratamentos estatísticos; ou, ainda, fazer um misto de ambas as possibilidades. Da população de estudo aqui contemplada, observou-se este aspecto e se chegou à realidade posta no Gráfico 16:



**Gráfico 16 – Enquadramento metodológico das dissertações quanto à abordagem do problema**

Fonte: o autor (2011).

Denota-se que praticamente metade das dissertações faz uso das abordagens qualitativa e quantitativa, simultaneamente, com 49% dos trabalhos apresentando tal característica. Isoladamente, a qualitativa detém 23% e a quantitativa, 28%. Isto demonstra uma tendência na forma de se produzir pesquisas em Contabilidade Gerencial que sustenta a maioria dos trabalhos que são realizados de forma empírica, como observado no item anterior.

Ao se proceder a uma análise por período, vislumbra-se que, até 1999, 80% das dissertações foram na forma de pesquisa quali-quantitativa e no período posterior permanece a mesma classificação como elemento mais utilizado, porém com redução e aumentos dos métodos qualitativos e quantitativos.

Quando se procede a uma análise por programa de pós-graduação de forma individualizada, averigua-se a disposição de cada uma das abordagens, como demonstra a Tabela 6, abaixo:

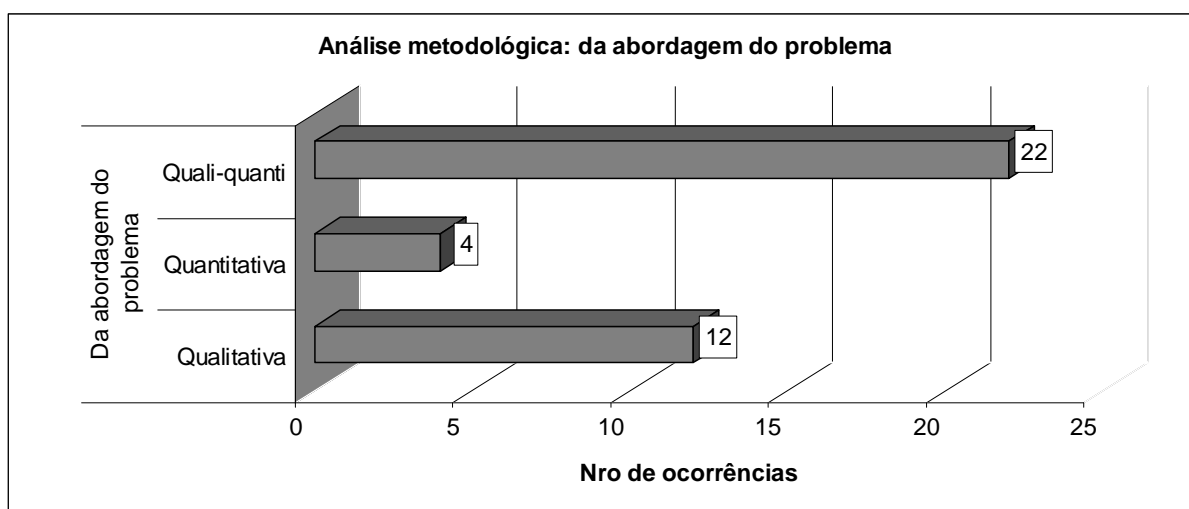
**Tabela 6 - Enquadramento metodológico das dissertações quanto à abordagem do problema, por instituição**

<b>Abordagem do Problema</b>			
<b>Universidade</b>	<b>Qualitativa</b>	<b>Quantitativa</b>	<b>Quali-Quanti</b>
Centro Universitário Álvares Penteado	2	2	11
Fundação Instituto Capixaba de Pesq.em Cont.Econ.e Finanças	1	3	7
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo	<b>15</b>	<b>11</b>	<b>31</b>
Universidade de Brasília	2	4	11
Universidade de São Paulo	6	5	<b>16</b>
Universidade de São Paulo/ Ribeirão Preto	1	0	2
Universidade do Estado do Rio de Janeiro	6	1	1
Universidade do Vale do Rio dos Sinos	2	<b>15</b>	9
Universidade Federal da Bahia	0	1	1
Universidade Federal de Pernambuco	1	0	0
Universidade Federal de Santa Catarina	1	3	2
Universidade Federal do Ceará	0	1	0
Universidade Federal do Paraná	4	3	5
Universidade Federal do Rio de Janeiro	3	3	3
Universidade Federal de Minas Gerais	0	2	0
Universidade Regional de Blumenau	7	6	7
<b>Total</b>	<b>51</b>	<b>60</b>	<b>106</b>

Fonte: o autor (2011)

Apreciando a disposição da tabela, observa-se que a Universidade do Estado do Rio de Janeiro é a única em que a abordagem qualitativa se sobressai sobre as demais; já a quantitativa supera as outras na Universidade do Vale dos Sinos e na Universidade Federal de Santa Catarina, que são exceções, pois nos demais casos a supremacia é da modalidade quali-quanti.

O conjunto das teses averiguadas permitiu construir o gráfico abaixo, onde se observa o total das ocorrências da abordagem do problema das mesmas:



**Gráfico 17 – Enquadramento metodológico das teses quanto à abordagem do problema**

Fonte: o autor (2011)

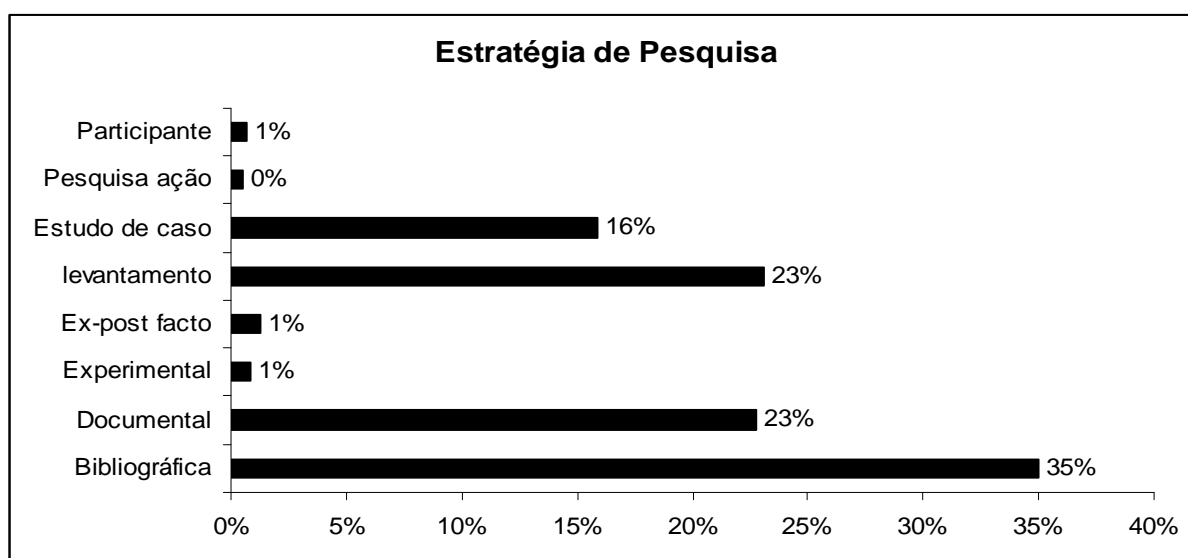


Denota-se que as pesquisas que conjugam aspectos qualitativos e quantitativos são as mais presentes nas teses, com 24 ocorrências, como se apreciam nas informações geradas. Em menor número, com 12 trabalhos, aparecem as pesquisas de natureza quantitativa e, por fim, as ditas qualitativas perfazem 4 trabalhos. Situação semelhante ao que se verificou quando da análise das dissertações, com a maioria dos estudos sendo de natureza quali-quantitativa.

Verificando as teses em momentos distintos, detectou-se que, até 1999, as pesquisas de natureza quali-quantitativa totalizaram 47% dos estudos e as puramente qualitativas, 42%. No período que se segue - e vai até 2009 -, as pesquisas quali-quantitativa aumentam para 72% do total, com ocorrência igual em termos percentuais para as exclusivamente qualitativas e quantitativas.

#### 5.4.4 Análise da abordagem das estratégias das pesquisas

Várias podem ser as estratégias através das quais se desenvolve a estratégia de uma pesquisa, fundamentada na literatura, selecionou-se as seguintes: bibliográfica, documental, experimental, *ex-post facto*, levantamento, estudo de caso, pesquisa-ação e participante, as quais foram verificadas nas dissertações e se apresentam no Gráfico 18.



**Gráfico 18 – Enquadramento metodológico das dissertações quanto à estratégia da pesquisa**

Fonte: o autor (2011)

Constatou-se que a forma mais empregada com 35% é a bibliográfica, seguida de perto pela documental e levantamento, ambas com 23% da amostra. Outra estratégia

considerável é o estudo de caso, com 16%. Como a maioria das dissertações é de natureza aplicada, denota-se uma relação com as estratégias adotadas e, portanto, julgam-se os resultados pertinentes. Na verificação por período, denota-se que, no primeiro, a estratégia bibliográfica e documental aparece em 100% dos estudos, e no período que se sucede, o mesmo se confirma, porém com a conjugação do método de levantamento os mesmos percentuais.

Procedeu-se também uma análise individualizada por instituição, com vistas a conhecer em maior nível de detalhamento as características dos trabalhos lá produzidos, como demonstrado na tabela 7:

**Tabela 7 – Enquadramento metodológico das dissertações quanto à estratégia de pesquisa por instituição**

Universidade	Estratégia de pesquisa			
	Bibliográfica	Documental	Experimental	Ex-post facto
Centro Universitário Álvares Penteado	15	4	1	1
Fundação Instituto Capixaba de Pesq.em Cont.Econ. e Finanças	11	7	0	0
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo	<b>57</b>	<b>47</b>	0	0
Universidade de Brasília	17	8	0	0
Universidade de São Paulo	<b>27</b>	<b>16</b>	0	0
Universidade de São Paulo/ Ribeirão Preto	3	3	0	0
Universidade do Estado do Rio de Janeiro	8	6	0	1
Universidade do Vale do Rio dos Sinos	<b>24</b>	<b>17</b>	1	1
Universidade Federal da Bahia	2	0	0	0
Universidade Federal de Pernambuco	1	1	0	0
Universidade Federal de Santa Catarina	4	6	0	2
Universidade Federal do Ceará	1	0	0	0
Universidade Federal do Paraná	12	5	0	1
Universidade Federal do Rio de Janeiro	9	6	2	2
Universidade Federal de Minas Gerais	2	2	0	0
Universidade Regional de Blumenau	21	11	1	0
<b>Total</b>	<b>214</b>	<b>139</b>	<b>5</b>	<b>8</b>

Fonte: o autor (2011).

Vislumbra-se a supremacia destacada no gráfico anterior da pesquisa bibliográfica, em primeiro plano, e da documental, em segundo, como já destacado, em que reforça a natureza empírica dos trabalhos. Atentar para a pouca quantidade de pesquisas na forma experimental e *ex-post facto*, apreciada na tabela 8:

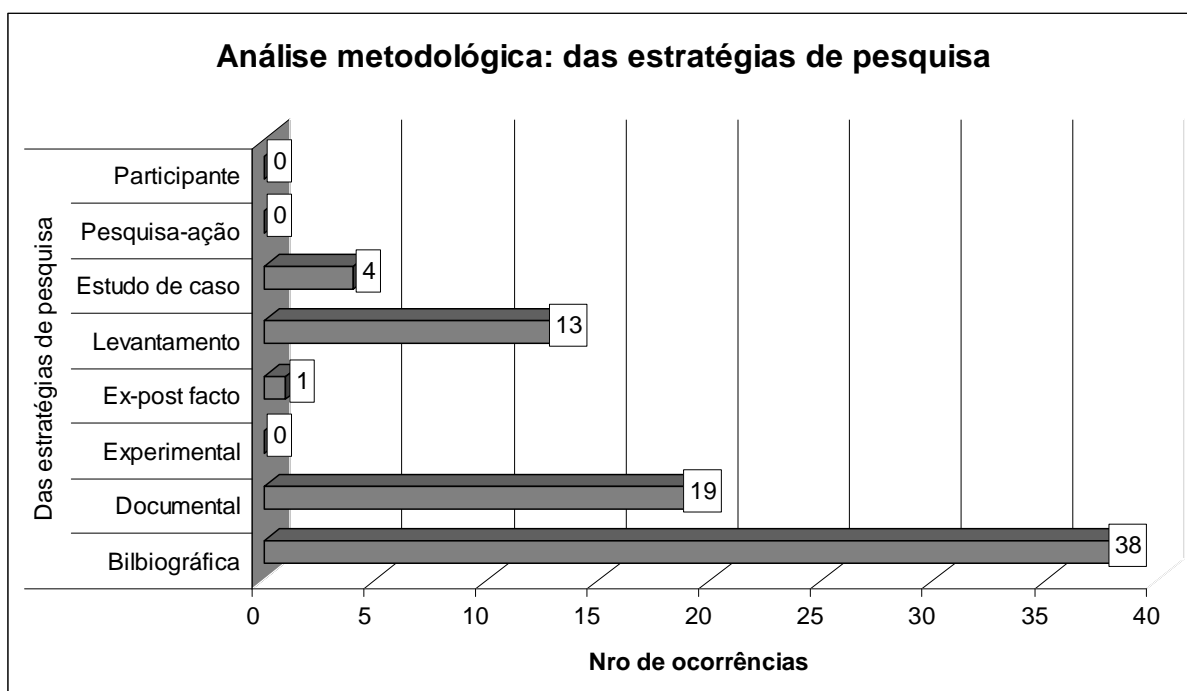
**Tabela 8 – Enquadramento metodológico das dissertações quanto à estratégia de pesquisa por instituição (continuação)**

<b>Estratégia de pesquisa (continuação)</b>				
<b>Universidade</b>	<b>Levantamento</b>	<b>Estudo de Caso</b>	<b>Pesquisa ação</b>	<b>Participante</b>
Centro Universitário Álvares Penteado	15	7	0	0
Fundação Instituto Capixaba de Pesq.em Cont.Econ.e Finanças	8	6	1	0
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo	<b>25</b>	<b>29</b>	0	0
Universidade de Brasília	12	6	0	0
Universidade de São Paulo	<b>20</b>	12	2	0
Universidade de São Paulo/ Ribeirão Preto	2	2	0	0
Universidade do Estado do Rio de Janeiro	4	5	0	1
Universidade do Vale do Rio dos Sinos	<b>20</b>	7	0	0
Universidade Federal da Bahia	2	0	0	0
Universidade Federal de Pernambuco	0	1	0	0
Universidade Federal de Santa Catarina	3	4	0	0
Universidade Federal do Ceará	1	1	0	0
Universidade Federal do Paraná	10	3	0	1
Universidade Federal do Rio de Janeiro	1	4	0	0
Universidade Federal de Minas Gerais	0	0	0	0
Universidade Regional de Blumenau	18	10	0	2
<b>Total</b>	<b>141</b>	<b>97</b>	<b>3</b>	<b>4</b>

Fonte: o autor (2011)

De forma análoga, nesta segunda parte da análise das estratégias tem-se o levantamento como uma das estratégias mais utilizadas pelos autores das dissertações para fazer cumprir seus objetivos. A pesquisa-ação e a participante é praticamente figurativa aqui, dado que na amostra estudada praticamente não houve trabalhos realizados.

Ao se proceder à análise das teses sobre a estratégia de uma pesquisa, deparou-se com a seguinte situação em termos de verificação:



**Gráfico 19 – Enquadramento metodológico das teses quanto à estratégia da pesquisa**

Fonte: o autor (2011)

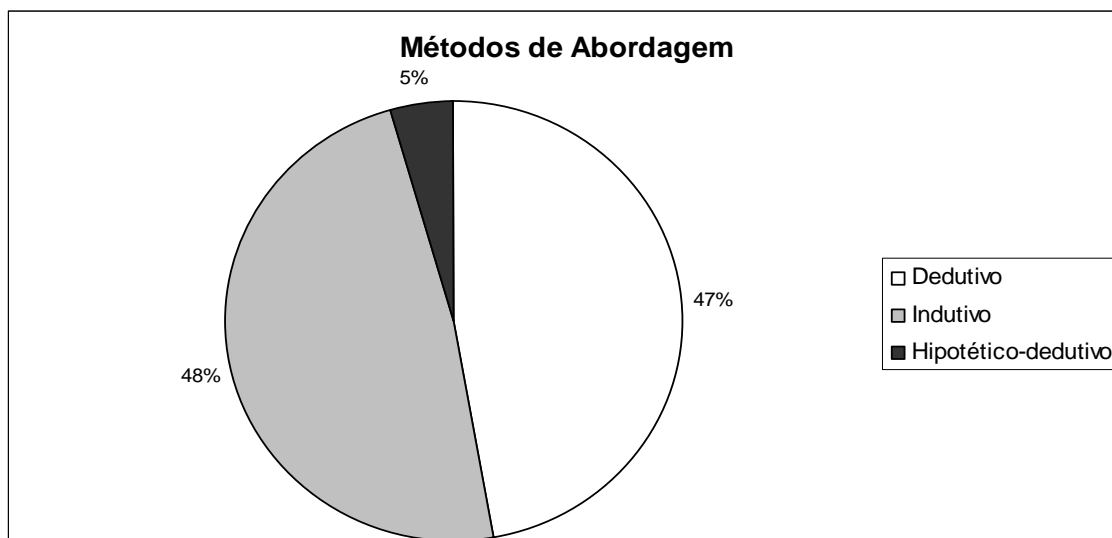
A estratégia de pesquisa que mais se destacou é a bibliográfica, aparecendo em todas as teses componentes da população de estudo, evidenciando uma supremacia plena. Outros dois destaques ficam para a documental, com 19 ocorrências, e para levantamento, com 13. As demais estratégias aparecem em menor número e verificação. O resultado obtido aqui é bastante parecido com o que se observou nas dissertações, demonstrando muita regularidade nos resultados.

No primeiro período de análise, averiguou-se que a pesquisa bibliográfica é utilizada em 100% das teses, seguida da documental, com 42% de ocorrências; já o segundo período demonstra que, novamente, em 100% dos estudos fez-se uso da estratégia bibliográfica, seguida da documental, com 61%, e levantamento, com 56%. Portanto, a inclusão desta última modalidade é um elemento adicionado na forma de enquadramento na última década.

#### 5.4.5 Análise do método de abordagem

Os métodos de abordagem fazem referência aos procedimentos racionais através dos quais se realiza uma pesquisa. Aqui se destaca que podem ser assim classificados: dedutivo,

indutivo, hipotético-dedutivo e dialético. Na população do estudo das dissertações, este aspecto foi verificado e apresentou resultados descritos no Gráfico 20.



**Gráfico 20 – Enquadramento metodológico das dissertações quanto ao método de abordagem**  
 Fonte: o autor (2011)

Averigua-se, praticamente, um empate técnico entre os métodos indutivo, com 48%, e o dedutivo, com 47% de verificação, restando apenas 5% para o hipotético-dedutivo e não encontrado nenhum trabalho no método dialético. Resultado consoante com as práticas de contabilidade, que faz uso dos dois principais métodos aqui verificados, no seu processo de geração de informação. Na apreciação do primeiro período, o método indutivo está presente em 60%, e o dedutivo, em 40% dos estudos, o que não ocorre no período seguinte, já que ambos praticamente são iguais em termos percentuais e com surgimento de 10 estudos no método hipotético-dedutivo.

A análise também foi realizada por instituição isoladamente, para obter-se maior conhecimento dos métodos de abordagens particulares, e que se obteve a Tabela 7, a seguir.

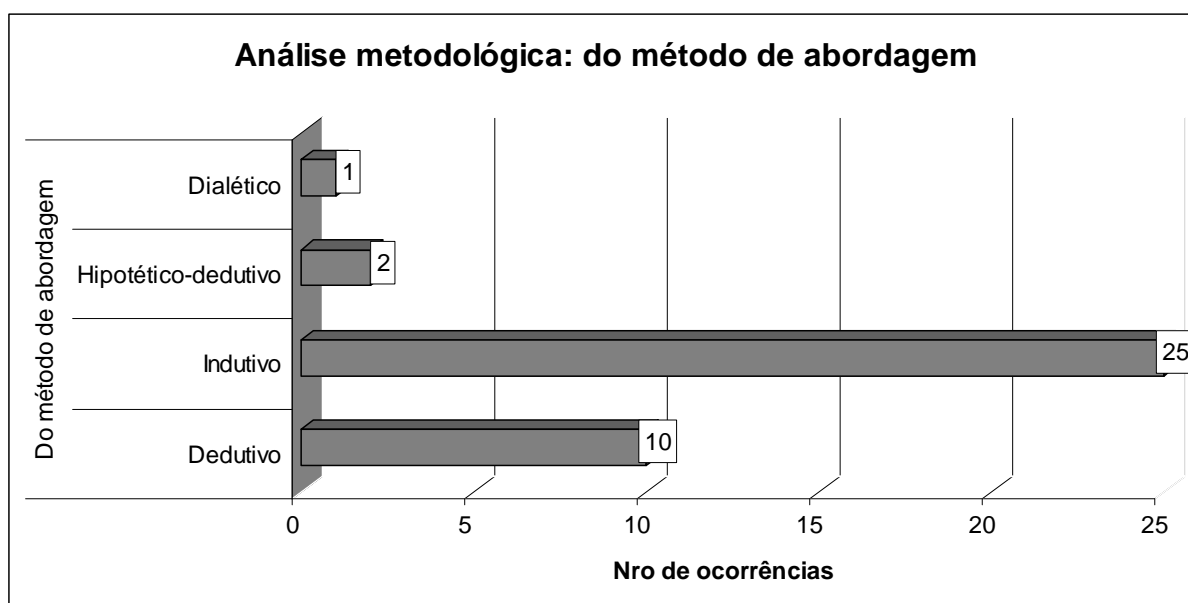
**Tabela 9 – Enquadramento metodológico das dissertações quanto ao método de abordagem por instituição**

Universidade	Método de abordagem		
	Dedutivo	Indutivo	Hipotético-dedutivo
Centro Universitário Álvares Penteado	8%	5%	20%
Fundação Instituto Capixaba de Pesq.em Cont.Econ.e Finanças	7%	3%	10%
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo	30%	23%	0%
Universidade de Brasília	5%	11%	0%
Universidade de São Paulo	16%	10%	20%
Universidade de São Paulo/ Ribeirão Preto	1%	2%	0%
Universidade do Estado do Rio de Janeiro	6%	2%	0%
Universidade do Vale do Rio dos Sinos	7%	15%	30%
Universidade Federal da Bahia	0%	2%	0%
Universidade Federal de Pernambuco	1%	0%	0%
Universidade Federal de Santa Catarina	4%	2%	0%
Universidade Federal do Ceará	0%	1%	0%
Universidade Federal do Paraná	4%	7%	10%
Universidade Federal do Rio de Janeiro	5%	3%	10%
Universidade Federal de Minas Gerais	1%	1%	0%
Universidade Regional de Blumenau	7%	13%	0%
<b>Total</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>

Fonte: o autor (2011)

Explicitada acima, em números absolutos, a disposição verificada nos aspectos dedutivos e indutivos das teses e dissertações e a paridade entre ambos. Destaca-se apenas o hipotético-dedutivo utilizado no centro Universitário Álvares Penteado, Universidade de São Paulo, Universidade do Vale dos Sinos, com mais de uma ocorrência para esta modalidade.

Na análise procedida neste quesito sobre as teses, chegou-se ao resultado destacado abaixo, que esclarece as ocorrências detectadas.



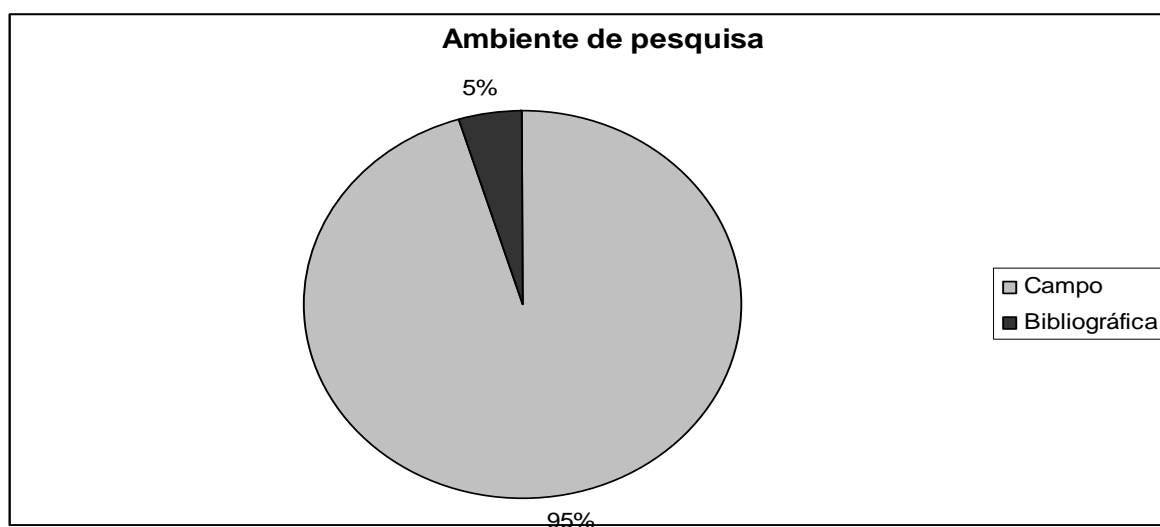
**Gráfico 21 – Enquadramento metodológico das teses quanto ao método de abordagem**

Fonte: o autor (2011).

O elemento de maior destaque é o método indutivo, que apareceu em 25 da população de estudo, deixando em segundo lugar o método dedutivo, com 10 ocorrências. Os demais não se apresentaram como relevantes em termos de número de verificação. A situação aqui apreciada é um pouco diferente da análise que se viu nas dissertações, pois lá o método indutivo e dedutivo teve percentuais praticamente iguais. Na análise por período, o método indutivo aparece com 74% de verificação no primeiro e, em relação ao segundo, totaliza 62% e averigua-se o aumento do método dedutivo com 34%.

#### 5.4.6 Análise do ambiente de pesquisa

No que tange ao ambiente, determina exatamente onde se realizou a pesquisa, podendo ser de campo, bibliográfica ou de laboratório. Procedendo a análise nesta perspectiva, deparou-se com a situação apresentada pelas dissertações que se seguem no Gráfico 22.



**Gráfico 22 – Enquadramento metodológico das dissertações quanto ao ambiente da pesquisa**  
Fonte: o autor (2011)

Denota-se que a quase totalidade das pesquisas foi de campo, com 95% das dissertações assim realizadas, sendo os restantes, 5%, de natureza bibliográfica. Não se verificou percentual considerável na modalidade de laboratório, já que apenas uma fora assim enquadrada. Verificando unitariamente, a distribuição dos ambientes por programas de mestrado e doutorado, criou-se a Tabela 8, que apresenta a situação. Na verificação por período, tem-se que no primeiro, 60% são de campo, e 40% na forma bibliográfica, e no segundo, a supremacia da forma de campo se verifica, com redução da bibliográfica e há apenas uma ocorrência para a pesquisa de laboratório.

**Tabela 10 – Enquadramento metodológico das dissertações quanto ao ambiente de pesquisa por instituição**

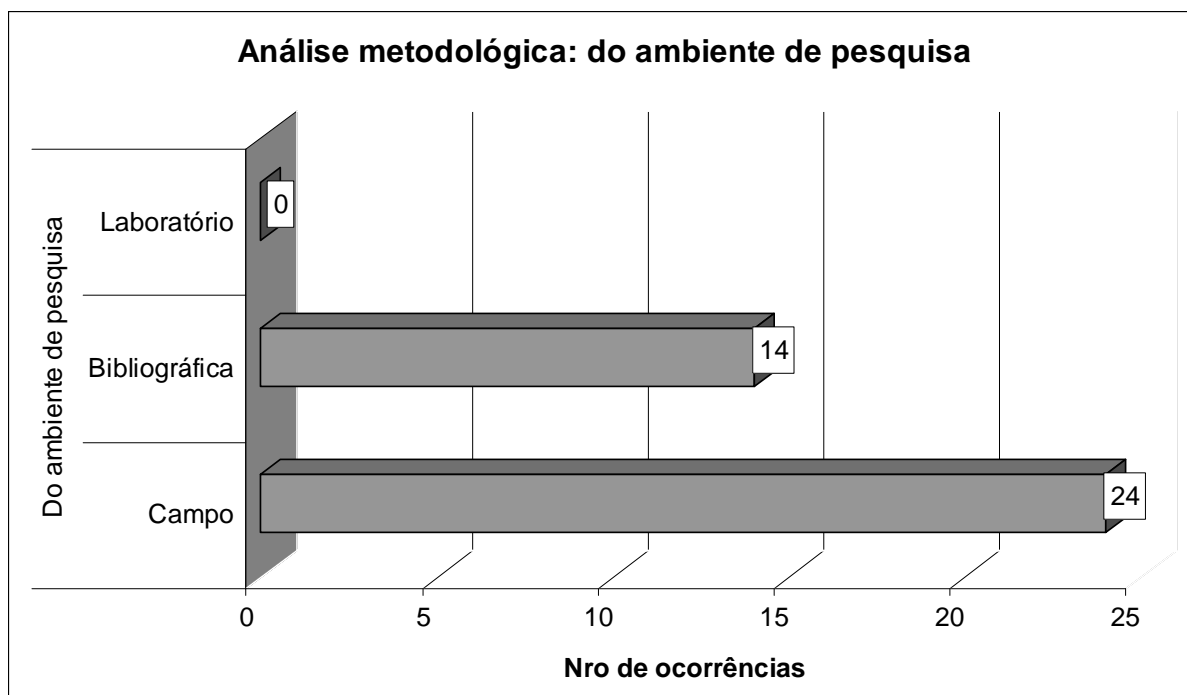
<b>Ambiente de Pesquisa</b>			
<b>Universidade</b>	<b>Campo</b>	<b>Bibliográfica</b>	<b>Laboratório</b>
Centro Universitário Álvares Penteado	15	0	0
Fundação Instituto Capixaba de Pesq.em Cont.Econ.e Finanças	11	0	0
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo	<b>52</b>	<b>5</b>	0
Universidade de Brasília	15	2	0
Universidade de São Paulo	<b>24</b>	3	0
Universidade de São Paulo/ Ribeirão Preto	3	0	0
Universidade do Estado do Rio de Janeiro	8	0	0
Universidade do Vale do Rio dos Sinos	<b>26</b>	0	0
Universidade Federal da Bahia	2	0	0
Universidade Federal de Pernambuco	1	0	0
Universidade Federal de Santa Catarina	5	0	<b>1</b>
Universidade Federal do Ceará	1	0	0
Universidade Federal do Paraná	12	0	0
Universidade Federal do Rio de Janeiro	9	0	0
Universidade Federal de Minas Gerais	2	0	0
Universidade Regional de Blumenau	21	0	0
<b>Total</b>	<b>207</b>	<b>10</b>	<b>1</b>

Fonte: o autor (2011)

Destaque para a Universidade Federal de Santa Catarina, com um único trabalho de laboratório; já na modalidade bibliográfico tem-se a Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Universidade de Brasília e Universidade de São Paulo; já todas as demais averiguaram-se apenas na forma de campo.

Ao proceder a análise quanto ao ambiente de pesquisa das teses, deparou-se com o seguinte gráfico que destaca as ocorrências por formas de realização das pesquisas:





**Gráfico 23 – Enquadramento metodológico das teses quanto ao ambiente da pesquisa**

Fonte: o autor (2011).

Destaque da forma de pesquisa de campo, quanto ao ambiente de realização, com 24 ocorrências e, em segundo lugar, a bibliográfica, com 14 verificações e nenhuma na forma de laboratório. Situação parecida com a verificada nas dissertações, porém lá a diferença entre as duas formas foi mais efetiva e aqui mais equilibrada. Na análise por período, o primeiro demonstra que a forma bibliográfica foi utilizada em 64% dos trabalhos, enquanto a de campo, em 36%. No tocante ao segundo período, há uma modificação, pois 89% são de campo e 11% realizados na forma bibliográfica.

## 6 CONCLUSÃO

O conhecimento científico evolui a partir das práticas de pesquisas que são realizadas com intuito de avançar-se continuamente. Em tal perspectiva, esta inquirição procurou investigar as opções temáticas e abordagens metodológicas presentes nas teses e dissertações defendidas nos Programas de Pós-graduação *Stricto Sensu* em Contabilidade no Brasil, no período de 1973 a 2009, que tivessem como elementos característicos as práticas da Contabilidade Gerencial como objeto dissertado.

Como forma de obter-se êxito, seguiu-se para a o estabelecimento dos constructos, opções temáticas e abordagens metodológicas, e das variáveis temas, estágios evolutivos e enquadramento metodológico. Definidos então o quê, onde e como investigar, realizaram-se as devidas análises, para que se conseguisse interpretá-los, dando origem a esta seção do trabalho, que faz, à luz do conhecimento do pesquisador, devidamente respaldado pela fundamentação teórica constante nas seções 2 e 3, uma análise interpretativa dos resultados obtidos, até então relatados de forma descritiva ao longo da seção 5.

A realização desta dissertação foi orientada no sentido da consecução de seus objetivos, os quais direcionaram todas as ações empreendidas. Sendo assim, aqui se realiza uma análise crítica sobre cada um deles para se julgar se foram plenamente cumpridos ao término deste trabalho. Logo, a condução desta seção parte de análise do mesmo frente à pesquisa empírica realizada.

O primeiro objetivo específico foi proposto na forma de “identificar a produção científica brasileira em Contabilidade Gerencial, proveniente das teses e dissertações dos Programas de Pós-graduação *Stricto Sensu* em Contabilidade”. Considera-se que foi cumprido na medida em que se verificou toda a produção em Contabilidade. Em seguida, procedeu-se à separação das mesmas para obtenção da população-alvo, que foi determinada por todos os trabalhos que fossem da área de Contabilidade Gerencial.

Esta seleção baseou-se nas práticas de Contabilidade Gerencial constantes nos estágios evolutivos preconizado pelo IMAP (1998), portanto, seguiram-se critérios rígidos de classificação e apenas os que fossem “enxergados” dentro desta estrutura é que foram selecionados para a composição da população de estudo na qual esta dissertação foi realizada em termos empíricos.

Com relação ao segundo objetivo, que versa sobre “analisar a produção científica selecionada, na opção temática, de modo a detectar as práticas gerenciais abordadas na

pesquisa contábil constante nas teses e dissertações”, considera-se cumprido na íntegra, uma vez que a amostra estudada foi verificada à luz destes estágios e devidamente classificada segundo os mesmos.

Desta avaliação é que se compôs a base de dados de todos os estudos que contemplam a Contabilidade Gerencial em seu bojo, cuja técnica utilizada foi a análise de conteúdo, fase qualitativa deste, que proporcionou a seleção e o devido enquadramento. Em seguida, procedeu-se ao estudo estatístico, fase quantitativa, que se fundamentou na estatística descritiva para sua consecução.

O terceiro objetivo visa “categorizar as práticas gerenciais nos estágios evolutivos, segundo a classificação do IMAP – *International Management Accounting Practice*”, também se obteve êxito, já que este fora realizado de forma complementar ao objetivo anterior, pois na medida em que se determinava a população de estudo, simultaneamente se procedia ao enquadramento das teses e dissertações no modelo do IMAP.

Entre os achados da pesquisa sobre a opção temática, vários aspectos foram interessantes e elucidativos sobre as práticas de Contabilidade Gerencial. Cada tese e dissertação analisada acabou por apresentar que muitas das técnicas mais antigas permanecem fortes em termos de utilização. Outras mais recentes foram incorporadas com muitos trabalhos já dissertados sobre a temática, e também que algumas técnicas são raramente temas de trabalhos científicos. A seguir, apreciam-se os pontos que se consideram relevantes quando da conclusão deste trabalho.

Na análise do estágio 1, observou-se, ao longo do período todo, que nas dissertações o custeio variável, com 35%, e o custeio por absorção, com 34%, são os elementos de destaque, o que se repete em termos de ocorrência quando da apreciação das teses. Nem sempre se apresentam como elementos principais de tais estudos, mas como um ferramental que, mesmo datado de longo período, ainda é tido como uma prática fundamental no processo de gerenciamento das empresas e, portanto, permanecem atuais em razão da sua importância e funcionalidade.

Ao se dividir as análises em dois períodos, sendo que o primeiro data de 1973 a 1999, e o segundo, compreendendo os anos entre 2000 e 2009, verificou-se nas dissertações que o custeio variável teve uma redução de 15% em termos de utilização, com uma melhor distribuição entre este e o custeio por absorção e variável. Tal fato esclarece que do primeiro estágio evolutivo até os dias atuais, as três práticas citadas são as mais recorrentes nos trabalhos realizados sobre Contabilidade Gerencial/Custos, evidenciando a importância das mesmas, assim como o conservadorismo dos pesquisadores.

Com relação ao mesmo estudo nas teses, tem-se que, no primeiro período, o resultado mostra que o custeio variável e absorção constam em 58% dos trabalhos; já na segunda parte da pesquisa, a partir dos anos 2000, os mesmos caem para 32%, evidenciando uma maior migração para outras práticas e uma evolução no uso de práticas mais recentes para realização dos trabalhos de doutorado.

Constante em mais da metade do que foi dissertado (53%), o orçamento é o elemento gerencial mais relevante do estágio 2 nas dissertações, sendo que o mesmo acontece quando do exame das teses. Sua utilização nos trabalhos destaca o benefício de sua implantação, seja na forma de controle ou como modelo de gerenciamento na empresa. Nas teses e dissertações mais recentes, ele é quase sempre combinado com outras técnicas gerenciais mais atuais, contudo permanece como forte referencia de gerenciamento.

Analisando em dois períodos evolutivos distintos, vislumbrou-se que nas dissertações realizadas, em ambos, o elemento mais utilizado é o orçamento, caracterizando grande importância em termos de estágio evolutivo da Contabilidade Gerencial. Já nas teses, verificadas de forma homônima, tem-se que no primeiro período os destaques são orçamento, seguido do preço de transferência e, na segunda parte da análise, somente o orçamento se mantém como opção de proeminência nas teses, levando a crer que outros elementos vão sendo incorporados, porém com permanência da prática do orçamento.

Detectou-se, no estágio 3, que as práticas mais contempladas nas pesquisas na forma de dissertações são o custeio baseado em atividade – ABC -, com 32% de ocorrência, e o planejamento estratégico, com 29%; já nas teses, os elementos são os mesmos, apenas invertendo a ordem, ou seja, o primeiro tema mais apreciado é o planejamento estratégico, seguido pelo custeio baseado em atividades.

Os trabalhos sempre abordam o ABC de forma comparativa com a absorção e variável, e outros, em menor grau, demonstrando a possibilidade de se “ampliar” o gerenciamento com ênfase em custos. No planejamento estratégico, a visão averiguada é de que este é um poderoso ferramental que congrega vários outros elementos e/ou práticas de gestão em um só modelo, perfazendo um instrumento integrado de gerenciamento.

Na primeira parte da análise das dissertações, o planejamento estratégico é a prática mais utilizada, que acaba sendo superada pelo Custeio ABC ao longo do segundo período, evidenciando uma evolução das práticas de CG. Nas teses, observou-se que o Custeio ABC aparece como elemento de destaque em ambos os períodos, seguido de perto pelo planejamento estratégico, caracterizando uma permanência como opção de trabalhos nas

teses. Considerando a importância desta prática como uma importante forma de gestão na área de custos, entende-se como positivo o fato de ainda permanecer como destaque.

Em relação ao estágio 4, duas práticas aparecem em destaque nas dissertações, que são: *balanced scorecard* – BSC - e *economic value added* – EVA. No que tange ao BSC, muitos trabalhos, com 41% de participação na pesquisa, fazem sua aplicação, verificação e estudos de casos, sempre com este sendo um ferramental importante e útil para a transformação das atividades da empresa em indicadores fáceis de compreensão e melhorando a gestão. Em menor ocorrência, 25%, o EVA é citado nos trabalhos como um instrumento importante relevante para o acompanhamento dos valores que são agregados às atividades da empresa.

Nas teses o elemento de maior destaque é a prática do GECON, com 48% de ocorrência, diferenciando, portanto, dos resultados das dissertações. Ressalta-se que apenas o programa de doutoramento da USP foi analisado, já que os demais ainda não têm defesas realizadas no período de estudo contemplado, sabendo-se que o GECON foi desenvolvido nesta instituição.

Da análise por períodos, detectou-se que nenhuma prática do quarto estágio evolutivo do IMAP consta até o ano de 1999, aparecendo dissertações com tais práticas somente após os anos 2000, cujo elemento de destaque a partir de então é o BSC, com 41% de ocorrência. Quando analisadas as teses, a prática mais utilizada pelos pesquisadores é o GECON em ambos os períodos, compreensível, pois considera somente as teses proveniente da USP. Berço desta prática, é natural que os professores orientadores estimulem seus alunos a desenvolver estudos na área.

Globalmente analisadas as teses e dissertações, fica evidente que, em cada estágio evolutivo, apenas algumas práticas são destaques na população de estudo. Isso leva a refletir se as demais são de fato preteridas em função de que motivos, o que caberia uma pesquisa para se verificar como se dá o processo de escolha dos temas dissertados. Por outro lado, se existem práticas pouco exploradas, abre precedentes para muitas outras pesquisas a serem desenvolvidas.

Relembrando o quarto e último objetivo deste trabalho, que é “enquadrar as teses e dissertações quanto à abordagem metodológica utilizadas para sua confecção”, foi também cumprido, pois na medida em que se apreciavam as teses e dissertação, procedia-se ao planilhamento dos aspectos metodológicos.

Das verificações quanto à metodologia utilizada em termos de objetivos, houve um grande destaque (61%) para a pesquisa descritiva nas dissertações e aparece em 100% das

teses, por vezes combinada com outros métodos. Isso nos leva a crer que parece ser bastante cômodo realizar estudos de tal forma, pela menor dificuldade de execução ou ainda pela preferência declarada por parte de autores e orientadores. Mesmo considerando a análise em dois períodos, não há alteração significativa nos resultados da metodologia quanto aos objetivos. Com isso afirma-se que, declaradamente, os estudantes e, por extensão, os orientadores preferem maciçamente esta forma, que parece ser bastante “fácil” de operacionalização, já que não aprofunda nos estudos no sentido de buscar as verdadeiras causas dos fenômenos pesquisados e, tampouco, explicá-los, inclusive cabe uma pesquisa nesta perspectiva, com vistas a detectar o porquê de tais juntos aos estudantes.

Quando se analisa do ponto de vista da natureza do problema, verifica-se que 98% delas são de caráter aplicado nas dissertações e 63% nas teses, que pode nos fazer refletir que os avanços têm se concentrado no aspecto empírico. Na apreciação das teses, o percentual menor se justifica pelo número de trabalhos realizados sobre o desenvolvimento da teoria sobre o GECON, demonstrando uma situação mais equilibrada.

Contudo, há que se ter teoria para sustentar a prática; logo a quase unanimidade não é positiva na visão deste pesquisador no que tange às dissertações. Fato oposto se denota nas teses, já que, no primeiro período analisado, os estudos foram, em sua maioria, da forma teórica e, no segundo momento de verificação, o destaque fica para os trabalhos de natureza prática. Todavia, não é possível afirmar que tal fato se sustenta ao longo do tempo, já que, eminentemente, as teses formaram a base de desenvolvimento, sustentação e aplicação da teoria do GECON.

Na abordagem do problema, verificou-se que as dissertações utilizaram em maior número a conjugação dos métodos quali-quantitativo, com 49% de verificação. Ao proceder a análise por períodos, observa-se que, no primeiro, aproxima-se de 80% e, no segundo, há redução e o conseqüente aumento dos demais métodos, caracterizando um maior equilíbrio. Nas teses esse percentual chega a 57%, demonstrando que os estudos foram realizados a combinar as características de ambos ao longo do tempo, porém, se considerados por período apenas, denota-se o oposto das dissertações, pois no segundo período há um aumento de trabalhos quali-quantitativo e redução dos demais.

As estratégias de pesquisa, quase sempre realizadas de forma conjugada entre 2 ou 3 métodos, parece-nos adequadas e bem utilizadas, pois não se verifica supremacia de nenhum método. Os destaques nas dissertações, quando apreciadas por períodos, demonstra que, no primeiro, a estratégia bibliográfica e documental é destaque e, no segundo período, insere o levantamento como estratégia emergente.

As teses apresentaram resultados iguais em termos de ocorrências onde as pesquisas bibliográfica, documental e levantamento são os elementos mais verificados, inclusive quando analisados por períodos, repetem o que se viu nas dissertações. Contudo, algumas estratégias foram pouco ou não utilizadas, o que abrem oportunidades de pesquisas inéditas e originais, e que também esclarecem haver uma predileção por pesquisadores e orientadores nesse sentido, ou seja, são realizadas de forma bem previsível.

O método de abordagem mostrou que nas dissertações há “empate” técnico entre os métodos indutivo (48%) e dedutivo (47%), com uso em margem menor (5%) para o hipotético-dedutivo, o que indica uma utilização racional a nosso ver, contudo a análise por períodos mostrou que, no primeiro, o indutivo era elemento de destaque e, no segundo, o equilíbrio se manifesta claramente. Situação diferente se verifica nas teses, pois o método indutivo se sobressai com 66% de ocorrência na verificação geral, e o mesmo se denota quando analisada por períodos distintos, uma vez que este método se repete como destaque.

Em relação ao ambiente de pesquisa, há supremacia no ambiente de campo nas dissertações, com 95%, que corrobora com outras técnicas já abordadas. O mesmo se verifica quando apreciado por períodos distintos. Nas teses, sua inquirição é de 63%, seguida da modalidade bibliográfica, com 36%, evidenciando maior equilíbrio. O mesmo se verifica na análise por períodos, não havendo nenhuma modificação ao longo do período estudado.

Do exame geral desta dissertação, verifica-se que nas dissertações estudadas as pesquisas apresentam um menor equilíbrio entre as opções temáticas, ficando mais evidente que parece haver um direcionamento para um ou outro tema, bem como o uso de técnicas metodológicas mais específicas. Pode-se pressupor que os orientadores manifestem seus interesses para a realização dos trabalhos ou ainda demonstrando pouca flexibilidade por parte dos mesmos.

Logo, as práticas inseridas nos estudos são bem tradicionais e com alguns outros elementos dos estágios posteriores incorporados. O mesmo se verifica em termos de metodologias adotadas para desenvolvimento dos trabalhos, que estão restritos a poucas técnicas, quase sempre voltadas para a “descrição de situações-problemas”, evidenciando o conservadorismo da pesquisa atual em Contabilidade gerencial.

Nas teses, denota-se um equilíbrio um pouco maior entre as opções temáticas com certas nuances de ousadia quando da escolha dos temas, demonstrando uma maior diversificação dos estudos, porém, quando da apreciação das técnicas de pesquisas, o que verificou é bem próximo das dissertações, ou seja, os trabalhos não inovam muito em termos de explorar os problemas em perspectivas de pesquisas mais diferenciadas. O que se abstrai

disso tudo é que muitas pesquisa futuras podem ser realizadas, contemplando um universo de temas mais diversos, bem como fazer uso de abordagens metodológicas que enriqueçam o estado da arte da Contabilidade Gerencial.

Ressalta-se que, em função das dificuldades em avaliar todas as teses e dissertações, dada sua indisponibilidade, não foi possível fazer uma análise ao longo da existência dos programas, pois a maioria dos trabalhos datam das duas últimas décadas. Por isso se procedeu à análise global e, também, segmentando em dois períodos distintos, sendo que o primeiro data de 1973 a 1999, e o segundo, de 2000 a 2009. Intentava-se comparar a evolução das opções temáticas e das abordagens metodológicas por décadas, 70, 80, 90 e 2000, o que levaria a indicar os temas e métodos mais utilizados em cada intervalo de tempo, configurando tendências de estudos e outros elementos aqui contemplados.

Acredita-se que este trabalho cumpriu seu propósito de estudar as opções temáticas e abordagens metodológicas em Contabilidade Gerencial defendidas nos Programas de Pós-graduação em *Stricto Sensu* do Brasil na área de Contabilidade. Apesar disso, lamenta-se a não realização desta dissertação na forma de censo, como se intentava, em função das dificuldades enunciadas no histórico da pesquisa em seção anterior. Contudo a população de estudo, de aproximadamente 49% das possíveis, aceita-se como um percentual relevante e válido para o propósito deste trabalho.

Em termos de legado, acredita-se que, ao fim deste, é possível afirmar que as pesquisas provenientes das teses e dissertações abordam apenas alguns dos temas componentes de cada um dos estágios evolutivos do IMAP. Em termos de realização, seguem alguns procedimentos metodológicos específicos dentro de um grande universo possível de explorar, seja na opção temática ou abordagem metodológica, logo, cabe aos pesquisadores enxergar tais oportunidades e contribuir com a evolução da Contabilidade Gerencial a serviço da boa gestão empresarial.



## REFERÊNCIAS

ABBAGNANO, N. **Dicionário de filosofia**. São Paulo: Ed. Mestre Jou, 1970.

AGUIAR, Andson Braga de; FREZATTI, Fábio. Escolha da estrutura apropriada de um Sistema de Controle Gerencial: Uma Proposta de Análise. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 1, n. 3; p. 21-44, set/dez, 2007.

ANDERSON, Henry R.; NEEDLES, Belverd E.; CALDWELL, James C. **Managerial accounting**. Boston: Houghton, 1989.

ANDERSON, David R.; SCHMIDT, Leo A. **Practical controllership**. Illinois: Homewood - Irwin, 1961.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

\_\_\_\_\_. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ANSARI, Shahid; KLAMMER; Thomas; LAWRENCE, Carol; BELL, Janice. **Strategy and management accounting: Version 1.1: Module Richard D Irwin**, a Times Mirror Higher Education Group, Inc. company 1997.

ANTHONY, Robert N. **Contabilidade Gerencial**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1971.

\_\_\_\_\_. **Accounting, text and cases**. Illinois: Homewood - Irwin, 1979.

ANTHONY, Robert N.; WELSCH, G. **Fundamentals of management accounting**. 13th edition, Homewood: Irwin, 1981.

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

ATKINSON, Anthony A. *et al.* **Contabilidade Gerencial**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BAKER, Richard C.; BARBU, Elena M. Evolution of research on international accounting harmonization: a historical and institutional perspective. **Socio-Economic Review** (2007) 5, 603–632. Advance Access publication October 3, 2007. Disponível em <http://ser.oxfordjournals.org>. Acessado em 11/11/2010.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1997.

BESSANT, J.; CAFFYN, S.; GALLAGHER, M. An evolutionary model of continuous improvement behavior. **Technovation**, vol. 21, PP 67-77, 2001.

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BEUREN, Ilse Maria ; GRANDE, Jefferson Fernando. Mudanças de práticas de contabilidade gerencial identificadas com aplicação da análise de discurso crítica no RA de empresa. *In*: CONGRESSO IAAER – ANPCONT (3rd) INTERNATIONAL ACCOUNTING CONGRESS, 3., 2009, São Paulo. **Anais ...** São Paulo: ANPCONT, 2009. CD-ROM.

BRASIL. **Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – CAPES.** <http://www.periodicos.capes.gov.br/portugues/index.jsp>. Acesso em, 24/09/2010.

CAMP, Robert C. **Benchmarking**: o caminho da qualidade total. 3a ed. São Paulo: Pioneira, 1998.

CARDOSO, R. L.; MENDONÇA NETO, O. R.; RICCIO, E. L.; SAKATA, M.C. G. Pesquisa Científica em Contabilidade entre 1990 e 2003. **Revista de Administração de Empresas**, n.1, junho 2005.

CARDOSO, R. L.; PEREIRA, C.A.; GUERREIRO, R. **A produção acadêmica em Custos no âmbito do EnAnpad: uma análise de 1998 a 2003.** Encontro Anual da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, 2004. Curitiba. Anais do Congresso. Curitiba: ANPAD, 2004.

CARDOSO, R. L.; PEREIRA, C. A. e GUERREIRO, R. 2007. Perfil das Pesquisas em Contabilidade de Custos Apresentadas no Enanpad no Período de 1998 à 2003. **Revista Administração Contemporânea**, Curitiba, v. 11, n. 3, Set. 2006.

CASTRO, Cláudio de Moura. **A prática da pesquisa.** São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1978.

CATELLI, Armando; GUERREIRO, Reinaldo. **GECON - gestão econômica: administração por resultados econômicos para otimização da eficácia empresarial.** Jornadas Iberoamericanas de costos y contabilidad de gestion: congreso argentino de profesores universitarios de costos, XVII, 1994, Trilio. **Actas...** [S.l.: s.n.], 1994.

CHING, Hong Yuh. **Contabilidade Gerencial**: novas práticas para a gestão de negócios. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

COGAN, Samuel. **Custos e Preços**: formação e análise. 1. ed. São Paulo: Pioneira, 1999.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de pesquisa em administração.** 7 ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

COPELAND, Thomas E., KOLLER, Tim; MURRIN, Jack. **Avaliação de Empresas “Valuation”**: calculando e gerenciando o valor das empresas. Trad. Maria Cláudia S.R. Ratto; São Paulo: Makron Books, 2000.

COSTA, Flaviano. **A produção do saber nos campos de controladoria e contabilidade gerencial**: uma análise da produção científica inspirada na arqueologia Foucaultiana. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. Curitiba, 2010.

DEMO, Pedro. **Metodologia Científica em Ciências Sociais.** 3ª ed. São Paulo: Atlas 1995.

\_\_\_\_\_. **Metodologia do conhecimento científico**. São Paulo: Atlas, 2000.

DIAS, Cláudia. Grupo focal: técnica de coleta de dados em pesquisas qualitativas. **Informação e sociedade**, V.10, n. 2, João Pessoa, 2000.

DRURY, Colin. **Management and cost accounting**. 7ª ed. Londres: Cengage Learning EMEA, 2008.

ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. **Conceitos de contabilidade gerencial e controle gerencial**. Disciplina de Estudos Contemporâneos em Contabilidade Gerencial, turma 2010. Programa de Mestrado em Contabilidade. Curitiba: UFPR, 2010.

ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci; CRUZ, Ana Paula Capuano da; COSTA, Flaviano; ALMEIDA, Lauro Brito de. Uma Análise crítico-reflexiva da compreensão da adoção dos artefatos de contabilidade gerencial sob uma lente alternativa: a contribuição de abordagens organizacionais. **Revista Contabilidade e Organizações – RCO**, v. 3. n. 5., p. 25-43, Jan./Abr. 2009.

FREITAS, Maria Tereza de A. **Vygotsky e Bakhtin**: psicologia e educação, um intertexto. São Paulo: Ática, 1994.

FREITAS FILHO, Paulo José de. **Introdução à Modelagem e Simulação de Sistemas**: com Aplicações em Arena. 2. ed. Florianópolis: Visual Books Ltda., 2008.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

FREZATTI, Fábio; BORBA, José Alonso. Análise dos traços de tendência de uma amostra das revistas científicas da área de contabilidade publicadas na língua inglesa. **Caderno de Estudos**. FIPECAFI, v. 13, n. 24, p. 50-78, jul./dez., 2000.

FREZATTI, Fábio; AGUIAR, Andson Braga de; GUERREIRO, Reinaldo. Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial : uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. **Revista de Contabilidade e Finanças**. São Paulo: USP, n. 44, p. 9 – 22, Maio/Agosto 2007.

FREZATTI, Fábio; NASCIMENTO, Artur Roberto do; JUNQUEIRA, Emanuel. Desenvolvimento da pesquisa em Contabilidade Gerencial: as restrições da abordagem monoparadigmática de Zimmerman. **Revista Contabilidade & Finanças**. v. 20, n. 49, p. 6-24, janeiro/abril 2009. São Paulo: USP, 2009.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. **Contabilidade Gerencial**. 9 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GITMAN, Lawrence J. **Princípios de Administração Financeira**. São Paulo: Harbra, 1997.

GUERREIRO, REINALDO. **A teoria das restrições e o sistema de gestão econômica**: uma proposta de integração conceitual. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FEA, Universidade de São Paulo. São Paulo, 1995.

HAMEL, Gary; PRAHALAD, C.K. **Competindo pelo Futuro**. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Cost management**. 2nd. edition, Cincinnati, Ohio: South-Western College Publications, 1997.

HESFORD, James W.; *et al.* Management Accounting - A bibliographic study. **Hand books of Management Accounting Research**, Volume 1, First ed., Oxford. UK. Elsevier, 2007.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Cost accounting**. São Paulo: Prentice-Hall: 2000.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. **Contabilidade gerencial**. 12a edição. São Paulo: Prentice-Hall, 2004.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS - IFAC. **A view of tomorrow: management accounting in the year 2004**. New York: 1994. Disponível em: <http://www.ifac.org>, acessado em 28/09/2010.

INTERNATIONAL FEDERATIONS OF ACCOUNTANTS - IFAC. **International Management Accounting Practice 1** (IMAP1), march, 1998. Disponível em <http://www.ifac.org>, acessado em 28/09/2010.

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. **Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

JOHNSON, Thomas H.; KAPLAN, Robert S. **A relevância da contabilidade de custos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

KAPLAN, Abraham. **A conduta na pesquisa: metodologia para as ciências do comportamento**. São Paulo: EPU, Edusp, 1975.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Organização orientada para a estratégia: como as empresas que adotaram o *Balanced Scorecard* prosperam no novo ambiente de negócios**. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

KERLINGER, Fred N. **Foundations of behavioral research**. 2.ed. New York: Holt, Rinehart, 1973.

KOLIVER, Olivio, **Contabilidade de Custos**. Curitiba: Juruá Editora, 2008.

KROENKE, A. e CUNHA, J. V. A. **Harmonização Contábil: um estudo bibliométrico no Congresso Usp e Enanpad de 2004 A 2007**. Disponível em: [http://www.ead.fea.usp.br/semead/11semead/resultado/an\\_resumo.asp?cod\\_trabalho=743](http://www.ead.fea.usp.br/semead/11semead/resultado/an_resumo.asp?cod_trabalho=743). Acesso em: 08/1/2010.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LEITE FILHO, Geraldo Alemandro. Padrões de produtividade de autores em periódicos e congressos na área de contabilidade no Brasil: um estudo bibliométrico. **Revista de Administração Contemporânea - RAC**, Curitiba, v. 12, n. 2, p. 533-554, Abr./Jun. 2008.

LIKER, J. K. **O modelo Toyota**: 14 princípios de gestão do maior fabricante do mundo. Porto Alegre: Bookman, 2005.

LOUDERBACK, Joseph G.; HOLMEN, Jay; DOMINIAK, Geraldine J. **Managerial accounting**. 9th edition, Cincinnati: South-Western College Publ, 2000.

MACOHON, Edson Roberto. **Reflexos da institucionalização de hábitos e rotinas organizacionais nos estágios evolutivos da gerencial**. Dissertação (mestrado). Programa de Pós-Graduação em Administração da FURB. Blumenau, 2008.

MAGALHÃES, Luzia Eliana Reis; ORQUIZA, Liliam Maria. **Metodologia do trabalho científico**. Curitiba: FESP, 2002.

MAGDY; Abdel Kader; LUTHER, Robert. **Conceitos do IFAC sobre Evolução da Contabilidade Gerencial**: uma nota de pesquisa. Capítulo do Livro: Avanços em Contabilidade Gerencial. Vol. 15. Emerald Publishing Group Limited, 2006.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Gilberto de A.; DA SILVA, R. B. C. Plataforma teórica – trabalhos do 3º e 4º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade: Um estudo bibliométrico. **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, 5 ed. São Paulo: FEA/USP, 2005.

MARTINS, Gilberto de A.; PELISSARO, Joel. Sobre conceitos, definições e constructos nas Ciências Contábeis. **Revista de Administração e contabilidade da Unisinos**, São Leopoldo, v. 2, n. 20, p. 78-84, 2005.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MATTAR, Fauze Najib. **Pesquisa de marketing**: metodologia, planejamento. 5. ed. vol. 1. São Paulo: Atlas, 1999.

MEGLIORINI, Evandir; WEFFORT, Elionor Farah Jreige; HOLANDA, Victor Branco de. Amostragem. In: CORRAR, Luiz J.; THEÓPHILO, Carlos Renato (Org). **Pesquisa Operacional para Decisão em Contabilidade e Administração**: Contabilometria. São Paulo: Atlas, 2004, p. 19-74.

MENDONÇA NETO, O. C.; CARDOSO, R. L.; RICCIO, E. L. e SAKATA, M. C. G. 2004. **Estudo sobre as publicações científicas em contabilidade**: uma análise de 1990 até 2003. Encontro da Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em Administração, 28. 2004, Curitiba. Anais... Rio de Janeiro: ANPAD, 2004.

MORIKI, A. M. N.; MARTINS, G. A. **Análise do referencial bibliográfico de teses e dissertações sobre contabilidade e controladoria**. Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 3., São Paulo. Anais... São Paulo: FEA/USP, 2003.

NAKAGAWA, Masayuki **Abc Custeio Baseado em Atividades**. 2 ed. 2001. São Paulo: Atlas, 2001.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento estratégico**: conceitos, metodologia e práticas. 14.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

OLIVEIRA, Luiz Silvio de. **Tratado de metodologia científica**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

OLIVEIRA, M. C. **Análise do conteúdo e forma dos periódicos nacionais de contabilidade**. Tese (Doutorado) em Controladoria e Contabilidade - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo: FEA/USP, 2001.

OLIVEIRA, M. C.. Análise dos Periódicos Brasileiros de Contabilidade. **Revista Contabilidade & Finanças** – USP. São Paulo. n. 29, p. 68-86, maio/ago. 2002.

PADOVEZE, Clovis Luiz. O papel da contabilidade gerencial no processo empresarial de criação de Valor. **Caderno de Estudos**, SP, No. 21 – Maio e Agosto de 1999.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade Gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PARRA FILHO, Domingos; SANTOS, João Almeida. **Apresentação de trabalhos científicos**: monografia, TCC, teses e dissertações. 3. ed. São Paulo: Futura, 2000.

PEREIRA, Júlio Cesar Rodríguez. **Análise de dados qualitativos**: estratégias metodológicas para as ciências da saúde, humanas e sociais. 2. ed. São Paulo: Edusp, 1999.

PLAYER, Steve; LACERDA, Roberto. **Lições mundiais da Arthur Andersen em ABM**: estudos de casos. São Paulo: Editora Futura, 2000.

Popper, Karl. **Lógica da pesquisa científica**. 9 ed. São Paulo: Cultrix. 1993.

RICARDINO, Álvaro. **Contabilidade gerencial e societária**: origens e desenvolvimento. São Paulo: Saraiva, 2005.

RICCIO, Edson Luiz; *et. al.* **A pesquisa contábil nas universidades brasileiras**: 1962 – 1999. Disponível em [http://www.tecsi.fea.usp.br/riccio/artigos/pdf/producao\\_cientifica.pdf](http://www.tecsi.fea.usp.br/riccio/artigos/pdf/producao_cientifica.pdf) Acessado em 02/04/2008.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.

ROCHA, Adriana Maria; ARAÚJO, Elisson Alberto Tavares; SILVA, Wendel Alex Castro. A Contabilidade Gerencial nos Eventos EnAnpads de 2004 a 2008. **Revista da ABCustos Associação Brasileira de Custos**. Vol. IV nº 1 - jan/abr 2009.

RUIZ, João Álvaro. **Metodologia científica**: guia para eficiência nos estudos. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SANDRONI, Paulo. **Novíssimo Dicionário de Economia**. 5 edição. São Paulo: Best Seller, 2000.

SANTANA, C. M. **Produção do Conhecimento em Contabilidade Social no Brasil (1990 a 2003) uma abordagem bibliométrica**. Dissertação (Mestrado) em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. FEA/USP, 2004.

SANTOS, Maria João Nicolau. Human resources management: theories and practices. *In: Sociologias*, n.12, p.142-158. ISSN 1517-4522, July/Dec. 2004

SLACK, Nigel; Chambers, Stuart; Johnston, Robert. **Administração da produção**. Trad. Oliveira, Maria Tereza Corrêa; Alher, Fábio; revisão técnica Corrêa, Luiz Henrique; 2 ed., São Paulo: Atlas, 2002.

SALOMON, Dêlcio Vieira. **Como fazer uma monografia**. 9. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

SOUTES, Dione Olesczuk. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

SOUZA, Marcos Antonio de; LISBOA, Lázaro Plácido; ROCHA, Welington. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. *In: Revista Contabilidade & Finanças*. n. 32, p. 40 - 57, São Paulo, USP, maio/agosto 2003.

SPEKLÉ, Roland F. Explaining management control structure variety: a transaction cost economics perspective. **Accounting Organizations Society**. Nro 26 (2001) 419-441.

TEIXEIRA, Aridelmo José Campanharo *et al.* A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do estado do Espírito Santo. CONGRESSO IAAER – ANPCONT (3rd) INTERNATIONAL ACCOUNTING CONGRESS, 3., 2009, São Paulo. **Anais ...** São Paulo: ANPCONT, 2009. CD-ROM.

THEOPHILO, Carlos Renato; IUDÍCIBUS, Sérgio de. Uma análise crítico-epistemológica da produção científica em Contabilidade no Brasil. *In: Encontro Anual da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração*, 29., 2005. Brasília: ANPAD, 2005.

VASCONCELLOS, Eduardo. Centralização x Descentralização: uma aplicação para laboratórios de instituições de pesquisa e desenvolvimento. **Revista de Administração IA**, vol.14(2), p. 101-121, São Paulo, USP, 1979.

VENTURA, Deisy. **Monografia jurídica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade gerencial**. Trad. Andre O. D. Castro. São Paulo: Thomson Learning, 2003.

WESTON, J. Fred; BRIGHAM, Eugene F. **Fundamentos de administração financeira**. São Paulo: Pearson Makron Books, 2004.

YOUNG, S. D.; O'BYRNE, S. F. **EVA e gestão baseada em valor**: guia prático para implementação. Porto Alegre: Bookman, 2003.